

حسابداری میانه ۲

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

چاپ دهم

تألیف : جمشید اسکندری
(عضو هیئت علمی دانشگاه)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

حسابداری میانه ۲

براساس استانداردهای حسابداری ایران

تألیف:

جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)

سرشناسنامه: اسکندری، جمشید، ۱۳۴۸-
 عنوان و پدیدآور: حسابداری میانه ۲ بر اساس استانداردهای حسابداری ایران/تالیف جمشید اسکندری
 مشخصات نشر: تهران: کتاب فرشید، ۱۳۸۹.
 مشخصات ظاهری: ۱۷۲ص: جدول: ۲۹×۲۲ س م.
 شابک: ۱-۴-۹۱۶۶۵-۶۰۰-۹۷۸
 وضعیت فهرست نویسی: فیپا
 موضوع: حسابداری دارایی ها
 موضوع: حسابداری دارایی ها-- مسائل، تمرین ها و غیره (عالی)
 رده بندی کنگره: ۱۳۸۹ ۴۵ الف ح/ HF۵۶۸۱
 رده بندی دیویی: ۶۵۷/۷۲
 شماره کتابخانه ملی: ۲۰۶۸۶۴۶



حسابداری میانه ۲

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

تالیف: جمشید اسکندری
 ناشر: کتاب فرشید
 نوبت چاپ: دهم/چهارم کتاب فرشید ۱۳۹۱
 چاپ و صحافی: رسام/امیر
 تیراژ: ۵۰۰۰ نسخه
 شابک: ۱-۴-۹۱۶۶۵-۶۰۰-۹۷۸
 قیمت: ۵۰۰۰ ریال

کلیه حقوق مادی و معنوی این اثر مربوط به مولف می باشد.
 اقتباس کل و یا بخشی از مطالب کتاب بدون مجوز کتبی و رسمی از انتشارات و یا
 مولف، پیگرد قانونی دارد

نشانی ناشر: تهران- خیابان انقلاب- خیابان فخر رازی -کوچه ذکاء- پلاک ۱
 تلفن: ۶۶۴۰۲۴۳۵
 تلفکس: ۶۶۴۷۵۰۳۹

تقدیم به:

دوست عزیزم

دکتر محمد قسیم عثمانی

او که تجسمی زیبا

از خاطرات دوران دانشجویی است.

به امید آن که در پناه معبودش

استوار و جاودانه بماند.

معرفی مؤلف

لیسانس و فوق لیسانس حسابداری از دانشگاه شهید بهشتی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (IACPA)

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - حسابدار مستقل

کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی

تألیفات (فردی و مشترک):

- ۱- اصول حسابداری ۱
- ۲- اصول حسابداری ۲
- ۳- اصول حسابداری ۳
- ۴- حسابداری میانه ۱
- ۵- حسابداری میانه ۲
- ۶- حسابداری پیشرفته ۱
- ۷- حسابداری پیشرفته ۲
- ۸- حسابداری صنعتی ۱
- ۹- حسابداری صنعتی ۲
- ۱۰- حسابداری صنعتی ۳
- ۱۱- حسابداری مالیاتی
- ۱۲- مباحث جاری حسابداری
- ۱۳- حسابداری شرکت‌ها (۱)
- ۱۴- حسابداری شرکت‌ها (۲)
- ۱۵- حسابداری مالی (کاردانی پیوسته حسابداری)
- ۱۶- اصول حسابرسی ۱ (همراه با پرسش‌های چهارگزینه‌ای)
- ۱۷- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری میانه"
- ۱۸- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری صنعتی"
- ۱۹- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابرسی"
- ۲۰- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابداری"
- ۲۱- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون مالیات‌های مستقیم"
- ۲۲- مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون تجارت برای حسابداران و مدیران شرکت‌های سهامی"
- ۲۳- مجموعه سؤالات آزمون‌های ورودی عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

مقدمه

"سپاس خدایی را که در قالب جهان آفرینش دفتر حُسن و زیبایی بنمود و برگ‌های گوناگون آن را در برابر ادراک و احساس آدمیان بگشود تا پاک‌بینان از هر ورق آن، فصول اسرار خوانند و از دریافت هر سَرّی مزه عشق چشند."

پس از رونق حرفه حسابداری در قرن نوزدهم برای این که حسابداری بتواند به بهبود کیفیت اطلاعات یاری رساند، اصول و استانداردهای حسابداری توسط انجمن‌های حرفه‌ای کشورهای پیشرو در این زمینه تدوین و مورد استفاده قرار گرفت. در ایران نیز بنابر نیاز، حسابداران سالیان متمادی از اصول و استانداردهایی که در خارج از ایران تدوین شده بود بهره می‌گرفتند. اما از آن جا که استفاده از استانداردهای کشورهای دیگر به دلیل تفاوت‌های فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ملل مختلف، حداقل در کوتاه مدت، می‌تواند به بروز مشکلاتی منجر گردد در کشور ما نیز لزوم ایجاد استانداردهای حسابداری بیش از پیش احساس گردید، به طوری که در سال ۱۳۶۶ براساس قانون تشکیل سازمان حسابرسی، سازمان حسابرسی تشکیل و مسئول تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی گردید.

از آن روز تا به امروز با سعی و تلاش فراوانی که در این زمینه توسط مجامع علمی و حرفه‌ای حسابداری صورت گرفته است، استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی با در نظر گرفتن تجارب سایر کشورها، به نحوی که بتواند در ایران جوابگو باشد، تدوین گردید.

با وجود آن که مدتی از تدوین استانداردهای ملی می‌گذرد، با این حال کمتر کتاب حسابداری را می‌توان یافت که با گرایش به سمت استانداردهای ایران نگاشته شده باشد، لذا همین موضوع مؤلف این کتاب را بر آن داشت که با تألیف کتاب حاضر گامی هرچند کوچک در راه خدمت به حرفه حسابداری و دانشجویان عزیز رشته حسابداری بردارد.

نحوه ارائه مطالب در این کتاب بدین صورت است که در ابتدای هر فصل درس مربوطه به صورت خلاصه و در عین حال جامع ارائه شده که با بیان هر مطلب، مثال‌هایی به صورت حل شده در ارتباط با آن موضوع برای درک بهتر ارائه گردیده و در ادامه فصل، پرسش‌های چهارگزینه‌ای و مسائل مطرح شده است.

با تمام سعی و تلاشی که برای هرچه مفیدتر بودن مطالب کتاب به عمل آمده است، با کمال تواضع اذعان دارم که خالی از خطا و اشتباه نمی‌باشد و برای رفع نقایص و کاستی‌های آن امید به یاری خوانندگان و اساتید محترم دارم.

در تألیف این کتاب از یاری دوست و برادر عزیزم جناب آقای مجید اسکندری، در ویراستاری و بازخوانی متن بهره گرفته و از راهنمایی‌های دوستان و همکاران عزیزم جناب آقایان محمد دلیرانی و ابوالفضل یوسفی نیز سود جست‌ام. از تمامی این عزیزان، دوستان و همکاران و در نهایت همسر مهربانم، سرکار خانم فاطمه حدادپور که پایه‌پای اینجانب در تمامی مراحل تدوین کتاب، نقش ارزنده‌ای ایفا نمودند، صمیمانه سپاس گزارم.

به مصداق فرمایش امیرمؤمنان علی علیه‌السلام که "هرکس به من حرفی آموخت، مرا بنده خویش ساخت" از کلیه اساتید بزرگواری که در دوران تحصیل از محضرشان بهره‌ها جست‌ام، تشکر و قدردانی می‌نمایم.

از فرزندان مهربان خود - فرشید و مهشید - نیز که اوقات متعلق به آنان را در این راه نهاده و با صبر و متانت، مرا در به بار نشستن این مجموعه یآوری کردند، قدردانی می‌کنم.

از جناب آقای محمد حسن پورنعمتی، که امکانات چاپ این کتاب را فراهم آورده و همچنین از جناب آقای سیدعلیرضا موسوی و همکاران ایشان در نشر حفیظ، که در حروفچینی و صفحه‌آرایی آن، نهایت تلاش و همکاری را داشتند، صمیمانه سپاس گزارم.

جمشید اسکندری

شهریور ماه ۱۳۸۵

فهرست مندرجات

صفحه	عنوان
۱	فصل یازدهم - حسابداری بدهی‌های بلندمدت
۱۸	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۲۰	مسائل
۲۵	فصل دوازدهم - حسابداری حقوق صاحبان سهام - سرمایه پرداخت شده
۴۵	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۴۷	مسائل
۵۳	فصل سیزدهم - حسابداری حقوق صاحبان سهام - سود انباشته، اندوخته‌ها و سود سهام
۶۲	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۶۴	مسائل
۷۱	فصل چهاردهم - حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۹۵	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۹۸	مسائل
۱۰۷	فصل پانزدهم - صورت جریان وجوه نقد
۱۲۸	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۳۱	مسائل
۱۴۱	فصل شانزدهم - نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص
۱۵۳	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۵۳	مسائل

فصل یازدهم

حسابداری بدهی‌های بلندمدت

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. استفاده از بدهی‌های بلندمدت یکی از اثربخش‌ترین راه‌های تأمین منابع مالی است که موجب می‌شود صاحبان اصلی واحد تجاری، ضمن حفظ اعمال کنترل واحد تجاری، با سرمایه‌گذاری محدود به سود بیشتری دست یابند.

بدهی‌های بلندمدت تعهداتی است که انتظار نمی‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، پرداخت یا تسویه شود. اوراق قرضه پرداختی، اسناد پرداختی بلندمدت، تسهیلات بلندمدت پرداختی، بدهی‌های مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان نمونه‌هایی از اقلام بدهی بلندمدت به شمار می‌روند.

اوراق قرضه

یکی از متداول‌ترین ابزارهای تأمین مالی، اوراق قرضه است که معمولاً واحدهای تجاری به منظور اجرای پروژه‌های عظیم مانند ایجاد تأسیسات یک پالایشگاه و یا ساخت سد اقدام به صدور آن می‌نمایند. انتشار اوراق قرضه تابع شرایط و مقررات خاصی می‌باشد که در قوانین هر کشوری پیش‌بینی می‌شود.^۱

طبق ماده ۵۲ اصلاحیه قانون تجارت، "ورقه قرضه، ورقه قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمام یا اجزای آن، در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد". همچنین اوراق قرضه دارای شرایطی می‌باشد که بر روی برگه قرضه قید می‌گردد. از جمله مندرجات اوراق قرضه می‌توان موارد زیر را نام برد:

- ۱- مبلغ اسمی - مبلغی است که روی ورقه قرضه درج می‌شود و نماینده بدهی شرکت صادرکننده به دارنده آن می‌باشد.
- ۲- نرخ بهره - نرخ است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه موظف است براساس آن و بر مبنای مبلغ اسمی ورقه قرضه، به دارنده آن بهره پرداخت نماید.^۲

۱- در ایران بیست و یک ماده از اصلاحیه قانون تجارت (مواد ۵۱ تا ۷۱) در ارتباط با صدور اوراق قرضه می‌باشد.

۲- به موجب اصل چهارم و اصل چهل و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دریافت یا پرداخت بهره کلاً منتفی شده است و معاملات براساس عقود اسلامی انجام می‌شود و آنچه در متن کتاب در این مورد آمده است صرفاً به عنوان مثال می‌باشد که می‌تواند در مورد سود تضمین شده اوراق مشارکت مصداق پیدا کند.

- ۳- تاریخ‌های پرداخت بهره - تاریخی است که روی ورقه قرضه جهت پرداخت اقساط بهره معین شده است. توضیح این که مبلغ بهره معمولاً به صورت سه ماهه، شش ماهه و یا یک ساله پرداخت می‌گردد.
- ۴- سررسید اوراق قرضه - تاریخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه مکلف به پرداخت مبلغ اسمی این اوراق به دارنده آن می‌باشد.

انواع اوراق قرضه

اوراق قرضه را با توجه به ویژگی‌های مختلف می‌توان به گروه‌های متفاوتی طبقه‌بندی نمود که اهم آن به شرح زیر است:

اوراق قرضه با نام و اوراق قرضه بی‌نام

اوراق قرضه با نام، اوراق قرضه‌ای است که در وجه شخص معینی صادر و نام خریدار در دفاتر واحد تجاری صادرکننده ثبت می‌گردد. فروش این گونه اوراق باید به اطلاع واحد تجاری صادرکننده رسیده و اوراق قبلی باطل و اوراق جدیدی به نام خریدار جدید صادر و در دفاتر متعکس گردد. بهره این گونه اوراق در تاریخ‌های پرداخت بهره صرفاً به آخرین شخصی پرداخت می‌شود که نام او در دفاتر واحد تجاری ثبت شده باشد.

اوراق قرضه بی‌نام که اوراق قرضه با کوپن نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که نام خریدار بر روی آن درج نمی‌شود و دارنده اوراق، مالک آن تلقی می‌گردد. خرید و فروش این گونه اوراق بدون مراجعه به واحد تجاری صادرکننده صورت می‌گیرد. به اوراق قرضه بی‌نام معمولاً تعدادی کوپن بهره ضمیمه است که در تاریخ‌های پرداخت بهره از آن جدا شده و به واحد تجاری صادرکننده یا بانک تضمین کننده اوراق تسلیم و در مقابل آن بهره دریافت می‌شود.

اوراق قرضه مدت‌دار و اوراق قرضه سریال

اوراق قرضه مدت‌دار که اوراق قرضه با سررسید معین نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای یک سررسید مشخص می‌باشد.

اوراق قرضه سریال که اوراق قرضه ترتیبی نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای سررسیدهای مختلف بوده و هر بخشی از آن در تاریخ‌های مختلف بازپرداخت می‌شود. مثلاً بازپرداخت بخشی از اوراق قرضه پس از چهار سال و بخشی دیگر پس از پنج سال یا تاریخی دیگر انجام می‌شود.

اوراق قرضه قابل بازخريد و اوراق قرضه قابل تبديل

اوراق قرضه قابل بازخريد نوعی از اوراق قرضه است که قبل از تاریخ سررسید، به اختیار صادرکننده، قابل بازخريد می‌باشد. بازخريد اوراق قرضه قبل از سررسید در پاره‌ای از اوقات مستلزم پرداخت مبلغی بیش از ارزش اسمی به دارنده آن می‌باشد. اوراق قرضه قابل تبديل نوعی از اوراق قرضه است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبديل به سهام عادی می‌باشد.^۱

۱- شرایط و تشریفات صدور این قبیل اوراق قرضه در مواد ۶۱ تا ۷۱ اصلاحیه قانون تجارت تصریح شده است.

اوراق مشارکت

اوراق مشارکت نوعی از اوراق قرضه است که برای پروژه‌ای مشخص منتشر شده و دارنده آن به نسبت مبلغ اسمی در سود حاصل از اجرای پروژه سهم می‌گردد. اوراق مشارکت عموماً بی‌نام بوده و فقط به مبلغ اسمی صادر می‌شود و معمولاً دارای کوپن حداقل سود تضمین شده در ضمیمه آن می‌باشد. سود اوراق مشارکت در طول اجرای پروژه، براساس نرخ از پیش تعیین شده، به صورت علی‌الحساب پرداخت شده و در سررسید، پس از کسر سودهای علی‌الحساب پرداخت شده، سود قطعی تسویه می‌گردد.

تعیین ارزش اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عوامل متعددی نظیر میزان اعتبار صادرکننده آن، نرخ بهره اوراق قرضه، نرخ بهره بازار و سایر فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود برای سرمایه‌گذاران بستگی دارد. به خصوص ارزش بازار اوراق قرضه نسبت به نرخ بهره بازار حساسیت زیادی دارد. بدیهی است در صورتی که نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه کمتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با کسر فروخته می‌شود و در صورتی که نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه بیشتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با صرف فروخته خواهد شد.

از آنجایی که صدور اوراق قرضه برای صادرکننده آن ایجاد تعهدی مبنی بر پرداخت (۱) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید و (۲) پرداخت بهره در تاریخ‌های معین را می‌نماید و پرداخت‌های مذکور هر دو در آینده است، لذا برای تعیین ارزش اوراق قرضه از مفهوم ارزش زمانی پول استفاده می‌شود. بنابراین ارزش بازار اوراق قرضه در هر تاریخی برابر با ارزش فعلی مبلغی اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، با نرخ بهره بازار می‌باشد. یعنی:

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت + ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید = ارزش بازار اوراق قرضه
برای محاسبه ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه} = S \left[\frac{1}{(1+i)^n} \right] = S \times PVIF_n^i$$

که در آن:

S؛ مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید،

i؛ نرخ بهره بازار (نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار)، و

n؛ مدت باقی مانده تا سررسید می‌باشد.

برای محاسبه ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت نیز از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت} = A \left[\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right] = A \times PVIFA_n^i$$

که در آن A معرف بهره در هر دوره پرداخت و n معرف تعداد دوره‌های پرداخت بهره می‌باشد.

به منظور تسهیل در بکارگیری تئوری ارزش فعلی، جداول ارزش فعلی تهیه و منتشر شده است و در عمل به جای استفاده از فرمول‌های فوق، از جداول مذکور استفاده می‌شود که در آن ارزش فعلی یک ریال (جدول صفحه ۱۶) و ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی (جدول صفحه ۱۷) برای دوره‌های مختلف با درصد‌های متفاوت محاسبه شده است.

مثال ۱-۱۱- شرکت پرستو جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می‌شود. هنگام صدور اوراق قرضه نرخ بهره بازار ۱۲ درصد می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل: با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال مندرج در صفحه ۱۶، داریم:

$$PVIF (i=12\%, n=5) = 0.567$$

$$1,000,000 \times 0.567 = 567,000 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی مندرج در صفحه ۱۷، داریم:

$$PVIFA (i=12\%, n=5) = 3.605$$

$$1,000,000 \times 10\% = 100,000 \quad \text{بهره سالانه اوراق قرضه}$$

$$100,000 \times 3.605 = 360,500 \quad \text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت}$$

پس از تعیین ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، داریم:

$$567,000 + 360,500 = 927,500 \quad \text{ارزش اوراق قرضه}$$

لازم به توضیح است در صورتی که پرداخت بهره در طول سال مالی بیش از یک دفعه انجام شود این امر در محاسبات ارزش فعلی تأثیر می‌گذارد، به گونه‌ای که n بزرگ‌تر از سال‌های باقی مانده تا سررسید و i کوچک‌تر از نرخ بهره بازار خواهد بود. به عنوان مثال، با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۲ درصد و مدت باقی مانده تا سررسید ۵ سال باشد و بهره هر شش ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره $6\% = 12\% \div 2$ و مدت $10 = 5 \times 2$ و چنانچه بهره هر سه ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره $3\% = 12\% \div 4$ و مدت $20 = 5 \times 4$ در نظر گرفته می‌شود.

مثال ۲-۱۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۱۱، چنانچه بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت شود،

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل:

$$i = 12\% \div 2 = 6\%$$

$$n = 5 \times 2 = 10$$

$$PVIF (i=6\%, n=10) = 0.558$$

$$1,000,000 \times 0.558 = 558,000 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

$$PVIFA (i=6\%, n=10) = 7.360$$

$$1,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 50,000 \quad \text{بهره شش ماهه اوراق قرضه}$$

$$50,000 \times 7.360 = 368,000 \quad \text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت}$$

$$558,000 + 368,000 = 926,000 \quad \text{ارزش اوراق قرضه}$$

روشی دیگر برای تعیین ارزش اوراق قرضه

از آنجا که تفاوت ارزش بازار و مبلغ اسمی اوراق قرضه به دلیل تفاوت نرخ بهره بازار و نرخ بهره اوراق قرضه می‌باشد، لذا می‌توان با محاسبه تفاوت بهره به نرخ بازار و نرخ بهره اوراق قرضه و تنزیل آن ارزش اوراق قرضه را تعیین نمود. بدین صورت که پس از تنزیل تفاوت بهره به نرخ بازار و نرخ بهره اوراق قرضه، اگر نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، مبلغ مذکور از مبلغ اسمی کسر می‌شود تا ارزش بازار اوراق قرضه به دست آید و چنانچه نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد، برای تعیین ارزش بازار اوراق قرضه، مبلغ مذکور به مبلغ اسمی اضافه می‌شود.

مثال ۱۱-۳- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۱-۱،
مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل:

$$\begin{aligned} \text{تفاوت نرخ بهره بازار و نرخ بهره اوراق قرضه} &= 12\% - 10\% = 2\% \\ \text{تفاوت بهره سالانه} &= 1,000,000 \times 2\% = 20,000 \\ \text{ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی} &= PVIFA(i=12\% \text{ و } n=5) = 3/605 \\ \text{ارزش اوراق قرضه} &= 1,000,000 - (20,000 \times 3/605) = 927,900 \end{aligned}$$

لازم به توضیح است که تفاوت ۴۰۰ ریالی این مبلغ با مبلغ محاسبه شده در مثال ۱۱-۱ به دلیل گرد شدن ارزش فعلی است.

عملیات حسابداری اوراق قرضه

حسابداری اوراق قرضه در واحد تجاری صادرکننده در سه مرحله به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- ۱- صدور اوراق قرضه
- ۲- پرداخت بهره اوراق قرضه
- ۳- بازخرید اوراق قرضه

حسابداری صدور اوراق قرضه

واحد تجاری صادرکننده ممکن است به یکی از سه حالت زیر اوراق قرضه را صادر نماید:

- ۱- صدور اوراق قرضه به مبلغ اسمی - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغ اسمی فروخته شود ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× وجوه نقد

× اوراق قرضه پرداختنی

- ۲- صدور اوراق قرضه با صرف - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی بیش از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "صرف اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

× وجوه نقد

× اوراق قرضه پرداختنی

× صرف اوراق قرضه

۳- صدور اوراق قرضه با کسر - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "کسر اوراق قرضه" نامیده می شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می گردد:

$$\begin{array}{rcl} & \times & \text{وجوه نقد} \\ & \times & \text{کسر اوراق قرضه} \\ \times & & \text{اوراق قرضه پرداختنی} \end{array}$$

حساب "اوراق قرضه پرداختنی" در پایان دوره مالی به عنوان بدهی بلندمدت در ترازنامه گزارش می شود و هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه نیز در طول مدت اوراق قرضه تا سررسید مستهلک شده و مانده صرف یا کسر اوراق قرضه برای تعیین ارزش دفتری اوراق قرضه به آن اضافه یا از آن کسر می گردد.

صدور اوراق قرضه بین تاریخ های پرداخت بهره

در مواردی که تاریخ صدور اوراق قرضه با تاریخ پرداخت بهره یکسان نباشد، به لحاظ آنکه کوپن های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می شود، مبلغ بهره ای که مربوط به فاصله زمانی بین تاریخ پرداخت بهره و تاریخ صدور اوراق قرضه می باشد به مبلغ اوراق قرضه اضافه شده و از خریداران اوراق قرضه دریافت می شود و در حساب جداگانه ای تحت عنوان "بهره پرداختنی" ثبت می گردد. بهره وصول شده در زمان فروش، در تاریخ اولین پرداخت بهره بعدی به خریدار برگشت داده می شود.

مثال ۴-۱۱- شرکت پریسا در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ اوراق قرضه ۵ ساله ای به مبلغ اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر و به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ های اول مهر و اول فروردین هر سال پرداخت می شود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱

حل:

$$\begin{array}{l} \text{بهره تحقق یافته از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ الی ۱۳۸۱/۳/۱} \\ ۳,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۱۲} \times ۱۰\% = ۵۰,۰۰۰ \\ \text{کل مبلغ دریافتی} \\ ۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ = ۳,۰۵۰,۰۰۰ \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} & & ۱۳۸۱/۳/۱ \text{ وجوه نقد} \\ & & ۳,۰۵۰,۰۰۰ \\ & \text{اوراق قرضه پرداختنی} & ۳,۰۰۰,۰۰۰ \\ & \text{بهره پرداختنی} & ۵۰,۰۰۰ \end{array}$$

هزینه های صدور اوراق قرضه

صدور اوراق قرضه معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق الزحمه خدمات حقوقی، هزینه چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن ها می باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول مدت اوراق قرضه صورت می گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی توان آن ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود.

حسابداری پرداخت بهره اوراق قرضه

بهره اوراق قرضه متناسب با مبلغ اسمی و نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه در هر تاریخ پرداخت بهره محاسبه و در دفاتر ثبت شده و به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان واحد تجاری صادر کننده اوراق قرضه گزارش می‌شود. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی نباشد طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، در پایان دوره مالی، بهره تحقق یافته و پرداخت نشده شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

مثال ۵-۱۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۱، با فرض این که سال مالی شرکت پریسا منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد، مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۷/۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$3,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 150,000$	بهره قابل پرداخت در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱
$150,000 - 50,000 = 100,000$	هزینه بهره چهار ماهه (از ۱۳۸۱/۳/۱ الی ۱۳۸۱/۷/۱)
	۱۳۸۱/۷/۱ هزینه بهره ۱۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی ۵۰,۰۰۰
	وجوه نقد ۱۵۰,۰۰۰
$3,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 150,000$	هزینه بهره شش ماهه (منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹)
	۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه بهره ۱۵۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی ۱۵۰,۰۰۰

استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه

با توجه به این که وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه باید در طول مدت اوراق قرضه (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید) مستهلک شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن گردد. صرف یا کسر اوراق قرضه معمولاً همزمان با تاریخ‌های پرداخت بهره مستهلک می‌گردد و از هزینه بهره کسر یا به آن اضافه می‌شود.^۱ برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه دو روش وجود دارد که عبارتند از:

۱- روش خط مستقیم

۲- روش نرخ بهره مؤثر

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر می‌شود هزینه واقعی بهره کمتر از مبلغ پرداختی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش هزینه بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر صادر می‌شود هزینه واقعی بهره بیش از مبلغ پرداختی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش هزینه بهره می‌شود.

روش خط مستقیم

در روش خط مستقیم، مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه بر کل تعداد دفعات پرداخت بهره تقسیم می‌گردد تا مبلغ صرف یا کسر قابل استهلاک در هر مرحله پرداخت بهره به دست آید. در این روش هزینه بهره در دوره‌های مختلف برابر می‌باشد. استفاده از روش خط مستقیم برای استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه گرچه بسیار ساده و آسان است، ولی در مواردی که مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه قابل توجه باشد نتیجه درستی به دست نمی‌دهد، چرا که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه ثابت نیست.

مثال ۶-۱۱- شرکت پریچر در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱,۰۵۲,۰۹۸ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸ درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.
مطلوبست:

- (۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه به روش خط مستقیم
- (۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۱/۱ و ۱۳۸۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه

تاریخ	بهره پرداختنی	هزینه بهره	استهلاک صرف اوراق قرضه	مانده صرف اوراق قرضه	ارزش دفتری اوراق قرضه
۱۳۸۱/۱/۱				۵۲,۰۹۸	۱,۰۵۲,۰۹۸
۱۳۸۱/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۴۳,۴۱۵	۱,۰۴۳,۴۱۵
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۳۴,۷۳۲	۱,۰۳۴,۷۳۲
۱۳۸۲/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۲۶,۰۴۹	۱,۰۲۶,۰۴۹
۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۱۷,۳۶۶	۱,۰۱۷,۳۶۶
۱۳۸۳/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	۸,۶۸۳	۱,۰۰۸,۶۸۳
۱۳۸۳/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۴۱,۳۱۷	۸,۶۸۳	—	۱,۰۰۰,۰۰۰

ثبت‌های روزنامه:

۱۳۸۱/۱/۱	وجوه نقد	۱,۰۵۲,۰۹۸
	اوراق قرضه پرداختنی	۱,۰۰۰,۰۰۰
	صرف اوراق قرضه	۵۲,۰۹۸
۱۳۸۱/۶/۳۱	هزینه بهره	۴۱,۳۱۷
	صرف اوراق قرضه	۸,۶۸۳
	وجوه نقد	۵۰,۰۰۰

روش نرخ بهره مؤثر

در روش نرخ بهره مؤثر برای محاسبه استهلاک صرف یا کسر اوراق قرضه به ترتیب زیر عمل می‌شود:

۱- بهره قابل پرداخت از حاصل ضرب مبلغ اسمی در نرخ بهره اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

نرخ بهره اوراق قرضه \times مبلغ اسمی اوراق قرضه = بهره قابل پرداخت

۲- هزینه بهره از حاصل ضرب ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره (مبلغ اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در نرخ بهره بازار (نرخ بهره مؤثر) در زمان صدور اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

مدت (برحسب سال) \times نرخ بهره بازار \times ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره = هزینه بهره

به دلیل تغییر در ارزش دفتری در هر دوره نسبت به دوره قبل هزینه بهره نیز تغییر می‌کند، به گونه‌ای که هزینه بهره همواره متناسب با مبلغ بدهی واقعی (ارزش دفتری اوراق قرضه) می‌باشد، در نتیجه می‌توان گفت که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه همیشه ثابت است.

۳- از مابه‌التفاوت هزینه بهره اوراق قرضه و بهره قابل پرداخت، مبلغی که به عنوان صرف یا کسر مستهلاک می‌گردد مشخص می‌شود. در روش نرخ بهره مؤثر هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر شده باشد، با نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه کاهش می‌یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز کاهش خواهد یافت. همچنین در مواردی که اوراق قرضه با کسر صادر شده باشد، با نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه افزایش می‌یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز افزایش می‌یابد.

مثال ۱۱-۷- شرکت پرپوش در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۹۵۰,۸۲۴ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲ درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است. مطلوبست:

(۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه به روش نرخ بهره مؤثر

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۱/۱ و ۱۳۸۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه

تاریخ	بهره پرداختنی	هزینه بهره	استهلاک کسر اوراق قرضه	مانده کسر اوراق قرضه	ارزش دفتری اوراق قرضه
۱۳۸۱/۱/۱				۴۹,۱۷۶	۹۵۰,۸۲۴
۱۳۸۱/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۷,۰۴۹	۷,۰۴۹	۴۲,۱۲۷	۹۵۷,۸۷۳
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۷,۴۷۲	۷,۴۷۲	۳۴,۶۵۵	۹۶۵,۳۴۵
۱۳۸۲/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۷,۹۲۱	۷,۹۲۱	۲۶,۷۳۴	۹۷۳,۲۶۶
۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۸,۳۹۶	۸,۳۹۶	۱۸,۳۳۸	۹۸۱,۶۶۲
۱۳۸۳/۶/۳۱	۵۰,۰۰۰	۵۸,۹۰۰	۸,۹۰۰	۹,۴۳۸	۹۹۰,۵۶۲
۱۳۸۳/۱۲/۲۹	۵۰,۰۰۰	۵۹,۴۳۸	۹,۴۳۸	—	۱,۰۰۰,۰۰۰

ثبت‌های روزنامه:

۱۳۸۱/۱/۱	وجوه نقد	۹۵۰,۸۲۴
	کسر اوراق قرضه	۴۹,۱۷۶
	اوراق قرضه پرداختی	۱,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۸۱/۶/۳۱	هزینه بهره	۵۷,۰۴۹
	وجوه نقد	۵۰,۰۰۰
	کسر اوراق قرضه	۷,۰۴۹

حسابداری بازخرید اوراق قرضه

بازخرید اوراق قرضه ممکن است در یکی از مقاطع زیر صورت گیرد:

۱- قبل از تاریخ سررسید - در مواردی که واحد تجاری صادرکننده قبل از تاریخ سررسید اقدام به بازخرید اوراق قرضه می‌نماید باید ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ بازخرید، به نسبت مقداری که خریداری شده است، از دفاتر حذف و تفاوت بین مبلغ پرداختی بابت بازخرید و ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) به عنوان سود یا زیان غیرعملیاتی شناسایی و در صورت سود و زیان دوره بازخرید به طور جداگانه تحت عنوان "اقلام غیرمترقبه"، قبل از سود قبل از مالیات گزارش گردد^۱. چنانچه مبلغ پرداختی برای بازخرید اوراق قرضه بیشتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، زیان و در صورتی که مبلغ پرداختی کمتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، سود حاصل خواهد شد.

چنانچه در تاریخ بازخرید اوراق قرضه مدتی از تاریخ آخرین پرداخت بهره گذشته باشد، وجه پرداختی بابت بازخرید شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ بازخرید نیز می‌باشد که باید محاسبه و به حساب هزینه بهره منظور گردد.

۲- در تاریخ سررسید - در مواردی که اوراق قرضه تا سررسید نگهداری شده و در تاریخ سررسید بازخرید می‌گردد، با توجه به این‌که هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و مبلغ پرداختی برای بازخرید برابر با مبلغ اسمی می‌باشد، لذا هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

برای بازخرید اوراق قرضه در سررسید معمولاً یکی از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

الف - صدور سهام جدید (در خصوص اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی، خود به خود این عمل صورت می‌گیرد).

ب - صدور اوراق قرضه جدید

ج - اخذ وام‌های بانکی

د - ایجاد اندوخته وجوه استهلاکی^۲

۱- برای طبقه‌بندی سود یا زیان حاصل از بازخرید اوراق قرضه تحت عنوان اقلام غیرمترقبه، نیازی به وجود دو ویژگی غیرعادی بودن ماهیت و غیرتکراری بودن رویداد نیست.

۲- وجوه استهلاکی به وجوهی گفته می‌شود که به تدریج از محل سود سالانه برای بازپرداخت اوراق قرضه در سررسید کنار گذاشته می‌شود. معمولاً واحدهای تجاری وجوه مذکور را در سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت مانند سپرده‌های بانکی یا خرید سهام شرکت‌های دیگر به کار می‌گیرند تا ضمن کسب سود و تأمین هزینه‌های بهره اوراق قرضه، در تاریخ بازخرید اوراق قرضه در سررسید با مشکل نقدینگی مواجه نگردند. عیب وجوه استهلاکی این است که مقداری از وجوه استقراضی برای برنامه‌ای که استقراض جهت آن صورت گرفته است مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.

مثال ۸-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۷-۱، چنانچه نیمی از اوراق قرضه صادره در تاریخ ۱۳۳۲/۷/۱ با پرداخت مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بازخرید گردد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۲/۷/۱

حل:

کسر مستهلک نشده اوراق قرضه بازخرید شده $۲۶,۷۳۴ \times \frac{۱}{۴} = ۱۳,۳۶۷$

۱۳۳۱/۷/۱ اوراق قرضه پرداختنی ۵۰۰,۰۰۰

وجوه نقد ۴۸۰,۰۰۰

کسر اوراق قرضه ۱۳,۳۶۷

سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه ۶,۶۳۳

اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

همانطور که قبلاً بیان شد اوراق قرضه قابل تبدیل، اوراق قرضه‌ای است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد. صدور اوراق قرضه قابل تبدیل این امکان را برای واحد تجاری صادرکننده فراهم می‌آورد که اوراق قرضه را با بهره کمتری انتشار دهد. اوراق قرضه قابل تبدیل برای سرمایه‌گذار نیز می‌تواند دارای امتیاز باشد، چرا که ضمن استفاده از بهره از مزایای تبدیل آن به سهام عادی نیز منتفع می‌گردد.

حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

حسابداری صدور و پرداخت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، اما هنگام تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی لازم است که ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ تبدیل، به نسبت مقداری از اوراق قرضه که به سهام عادی تبدیل می‌شود، از دفاتر حذف گردد. البته باید توجه داشت که چنانچه تبدیل در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره انجام نشود باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و پرداخت گردد.

برای حسابداری تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱- روش ارزش بازار - در این روش، سهام عادی تبدیل شده بر مبنای ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری اوراق قرضه و ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، بر حسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲- روش ارزش دفتری - در این روش، ارزش دفتری اوراق قرضه به سهام عادی (و صرف سهام عادی) تخصیص یافته و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود.

مثال ۹-۱۱- در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱، هنگامی که مانده اوراق قرضه پرداختنی قابل تبدیل شرکت پریا ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صرف مستهلک نشده مرتبط با آن ۵۰,۰۰۰ ریال بود، کلیه دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی شرکت نمودند. طبق شرایط اوراق قرضه، هر ۱۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه قابل تبدیل به ۸ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ تبدیل اوراق قرضه، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۳۰۰ ریال بود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ با استفاده از:

(۱) روش ارزش بازار

(۲) روش ارزش دفتری

حل:

(۱) روش ارزش بازار

$\frac{1,000,000}{10,000} \times 8 = 800$	تعداد سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
$800 \times 1,000 = 800,000$	ارزش اسمی سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
$800 \times 1,300 = 1,040,000$	ارزش بازار سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
$1,000,000 + 50,000 = 1,050,000$	ارزش دفتری اوراق قرضه در تاریخ تبدیل
$1,050,000 - 1,040,000 = 10,000$	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی

۱,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی	۱۳۸۱/۷/۱
۵۰,۰۰۰	صرف اوراق قرضه	
۸۰۰,۰۰۰	سهام عادی	
۲۴۰,۰۰۰	صرف سهام عادی	
۱۰,۰۰۰	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه	

(۲) روش ارزش دفتری

۱,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی	۱۳۸۱/۷/۱
۵۰,۰۰۰	صرف اوراق قرضه	
۸۰۰,۰۰۰	سهام عادی	
۲۵۰,۰۰۰	صرف سهام عادی	

اسناد پرداختنی بلندمدت

از نظر محتوا، اسناد پرداختنی بلندمدت مشابه اوراق قرضه است، زیرا هر دو دارای تاریخ سررسید مشخص و نرخ بهره اعلام شده یا نرخ بهره ضمنی می باشند. بنابراین اسناد پرداختنی بلندمدت نیز بر مبنای ارزش فعلی مبالغی که قرار است در سررسید بازپرداخت گردد اندازه گیری و در حساب ها ثبت می شود.

حسابداری اسناد پرداختنی بلندمدت نیز همانند حسابداری اوراق قرضه است و هر نوع صرف یا کسر هم یا توجه به مدت زمان سررسید اسناد، به شیوه ای مشابه، مستهلک می شود.

مثال ۱۰-۱۱- شرکت پوریا در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ یک دستگاه ماشین آلات خریداری و در قبال آن سه فقره سفته ۲۰۰,۰۰۰ ریالی پرداخت نمود. سررسید اولین قسط ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ بوده و بقیه اقساط نیز به ترتیب در پایان سال‌های ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ پرداخت خواهد شد. در تاریخ خرید نرخ بهره بازار ۱۰ درصد می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۳

حل:

$$PVIFA(i=10\%, n=3) = 2/487$$

$$200,000 \times 2/487 =$$

۴۹۷,۴۰۰	ماشین‌آلات	۱۳۸۱/۱/۱
۱۰۲,۶۰۰	کسر اسناد پرداختنی	
۶۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	
۲۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۴۹,۷۴۰	هزینه بهره	
۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۴۹,۷۴۰	کسر اسناد پرداختنی	
۲۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۳۴,۷۱۴	هزینه بهره	
۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۳۴,۷۱۴	کسر اسناد پرداختنی	
۲۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۱۳۸۳/۱۲/۲۹
۱۸,۱۴۶	هزینه بهره	
۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۱۸,۱۴۶	کسر اسناد پرداختنی	

$$(600,000 - 102,600) \times 10\% =$$

$$(400,000 - 52,860) \times 10\% =$$

$$(200,000 - 18,146) \times 10\% \approx$$

اسناد پرداختنی			
۶۰۰,۰۰۰	۸۱/۱/۱	۲۰۰,۰۰۰	۸۱/۱۲/۲۹
		۴۰۰,۰۰۰	ن/م
=====		=====	
۴۰۰,۰۰۰	۸۲/۱/۱	۲۰۰,۰۰۰	۸۲/۱۲/۲۹
		۲۰۰,۰۰۰	ن/م
=====		=====	
۲۰۰,۰۰۰	۸۳/۱/۱	۲۰۰,۰۰۰	۸۳/۱۲/۲۹
=====		=====	

کسر اسناد پرداختنی			
۴۹,۷۴۰	۸۱/۱۲/۲۹	۱۰۲,۶۰۰	۸۱/۱/۱
۵۲,۸۶۰	ن/م		
=====		=====	
۳۴,۷۱۴	۸۲/۱۲/۲۹	۵۲,۸۶۰	۸۲/۱/۱
۱۸,۱۴۶	ن/م		
=====		=====	
۱۸,۱۴۶	۸۳/۱۲/۲۹	۱۸,۱۴۶	۸۳/۱/۱
=====		=====	

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

به موجب ماده ۲۴ قانون کار، کارفرما مکلف است بعد از پایان خدمت کارکنان (در زمان بازنشستگی، استعفا یا اخراج)، به ازای هر سال خدمت، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا به آنان پرداخت نماید. بنابراین طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد در پایان هر سال مالی، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل به عنوان هزینه شناسایی و به بدهکار حساب "هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان" و بستانکار حساب "ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان" منظور می‌شود. همچنین در طول سال مالی، هنگام خروج کارکنان، هرگونه پرداختی به حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بدهکار می‌گردد.

هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان در صورت سود و زیان منعکس شده و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، پس از تعدیل آن در پایان هر سال مالی، به شکل یک رقم مجزا در متن ترازنامه به عنوان یکی از اجزای گروه بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

مثال ۱۱-۱۱- شرکت پویا دارای چهار کارمند بوده که حقوق و مزایای آن‌ها در پایان سال ۱۳۸۲ و همچنین تاریخ استخدام آن‌ها به شرح زیر است:

آخرین حقوق و مزایای ماهانه	تاریخ استخدام
ریال	
آقای A	۱۳۸۱/۴/۱
آقای B	۱۳۸۱/۵/۱
آقای C	۱۳۸۱/۶/۱
آقای D	۱۳۸۱/۹/۱

مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در ابتدای سال ۱۳۸۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در پایان سال ۱۳۸۲ و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

آخرین حقوق و مزایای ماهانه	تاریخ استخدام	سابقه کار	ذخیره مورد نیاز
ریال		ماه	ریال
آقای A	۱۳۸۱/۴/۱	۲۱	۱۷۵,۰۰۰
آقای B	۱۳۸۱/۵/۱	۲۰	۲۰۰,۰۰۰
آقای C	۱۳۸۱/۶/۱	۱۹	۲۱۳,۷۵۰
آقای D	۱۳۸۱/۹/۱	۱۶	۲۰۰,۰۰۰
			<u>۷۸۸,۷۵۰</u>

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

۲۲۰,۰۰۰	مانده در ابتدای سال		
۵۶۸,۷۵۰	هزینه سال ۱۳۹۲	۷۸۸,۷۵۰	مانده در پایان سال
<u>۷۸۸,۷۵۰</u>		<u>۷۸۸,۷۵۰</u>	
۷۸۸,۷۵۰			

ثبت روزنامه:

۱۳۹۲/۱۲/۲۹ هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان ۵۶۸,۷۵۰
 ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان ۵۶۸,۷۵۰

گزارشگری بدهی‌های بلندمدت

آن قسمت از بدهی‌های بلندمدت که انتظار می‌رود ظرف مدت یک سال بعد از تاریخ ترازنامه از محل دارایی‌های جاری تسویه شود باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده و جزئیات آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه گردد. چنانچه قرار باشد بدهی بلندمدت از محل دارایی‌های غیرجاری (مانند سپرده وجوه استهلاکی)، تحصیل وام بلندمدت و یا از طریق انتشار سهام عادی تسویه گردد، یعنی برای بازپرداخت آن‌ها نیاز به استفاده از منابع جاری نباشد، بدهی کماکان به عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی شده و نحوه تسویه آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌گردد.

جدول ارزش فعلی ۱ ریال در پایان سال nام

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123
16	0.853	0.728	0.623	0.534	0.458	0.394	0.339	0.292	0.252	0.218	0.188	0.163	0.141	0.123	0.107
17	0.844	0.714	0.605	0.513	0.438	0.371	0.317	0.270	0.231	0.198	0.170	0.146	0.125	0.108	0.093
18	0.836	0.700	0.587	0.494	0.416	0.350	0.296	0.250	0.212	0.180	0.153	0.130	0.111	0.095	0.081
19	0.828	0.686	0.570	0.475	0.396	0.331	0.277	0.232	0.194	0.164	0.138	0.116	0.098	0.083	0.070
20	0.820	0.673	0.554	0.456	0.377	0.312	0.258	0.215	0.178	0.149	0.124	0.104	0.087	0.073	0.061
21	0.811	0.660	0.538	0.439	0.359	0.294	0.242	0.199	0.164	0.135	0.112	0.093	0.077	0.064	0.053
22	0.803	0.647	0.522	0.422	0.342	0.278	0.226	0.184	0.150	0.123	0.101	0.083	0.068	0.056	0.046
23	0.795	0.634	0.507	0.406	0.326	0.262	0.211	0.170	0.138	0.112	0.091	0.074	0.060	0.049	0.040
24	0.788	0.622	0.492	0.390	0.310	0.247	0.197	0.158	0.126	0.102	0.082	0.066	0.053	0.043	0.035
25	0.780	0.610	0.478	0.375	0.295	0.233	0.184	0.146	0.116	0.092	0.074	0.059	0.047	0.038	0.030
26	0.772	0.598	0.464	0.361	0.281	0.220	0.172	0.135	0.106	0.084	0.066	0.053	0.042	0.033	0.026
27	0.764	0.586	0.450	0.347	0.268	0.207	0.161	0.125	0.098	0.076	0.060	0.047	0.037	0.029	0.023
28	0.757	0.574	0.437	0.333	0.255	0.196	0.150	0.116	0.090	0.069	0.054	0.042	0.033	0.026	0.020
29	0.749	0.563	0.424	0.321	0.243	0.185	0.141	0.107	0.082	0.063	0.048	0.037	0.029	0.022	0.017
30	0.742	0.552	0.412	0.308	0.231	0.174	0.131	0.099	0.075	0.057	0.044	0.033	0.026	0.020	0.015
n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694	0.683	0.672	0.661	0.650	0.640	0.630	0.620	0.610	0.601	0.592
3	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579	0.564	0.551	0.537	0.524	0.512	0.500	0.488	0.477	0.466	0.455
4	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482	0.467	0.451	0.437	0.423	0.410	0.397	0.384	0.373	0.361	0.350
5	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402	0.386	0.370	0.355	0.341	0.328	0.315	0.303	0.291	0.280	0.269
6	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335	0.319	0.303	0.289	0.275	0.262	0.250	0.238	0.227	0.217	0.207
7	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279	0.263	0.249	0.235	0.222	0.210	0.198	0.188	0.178	0.168	0.159
8	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233	0.218	0.204	0.191	0.179	0.168	0.157	0.148	0.139	0.130	0.123
9	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194	0.180	0.167	0.155	0.144	0.134	0.125	0.116	0.108	0.101	0.094
10	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162	0.149	0.137	0.126	0.116	0.107	0.099	0.092	0.085	0.078	0.073
11	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135	0.123	0.112	0.103	0.094	0.086	0.079	0.072	0.066	0.061	0.056
12	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112	0.102	0.092	0.083	0.076	0.069	0.062	0.057	0.052	0.047	0.043
13	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093	0.084	0.075	0.068	0.061	0.055	0.050	0.045	0.040	0.037	0.033
14	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078	0.069	0.062	0.055	0.049	0.044	0.039	0.035	0.032	0.028	0.025
15	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065	0.057	0.051	0.045	0.040	0.035	0.031	0.028	0.025	0.022	0.020
16	0.093	0.081	0.071	0.062	0.054	0.047	0.042	0.036	0.032	0.028	0.025	0.022	0.019	0.017	0.015
17	0.080	0.069	0.060	0.052	0.045	0.039	0.034	0.030	0.026	0.023	0.020	0.017	0.015	0.013	0.012
18	0.069	0.059	0.051	0.044	0.038	0.032	0.028	0.024	0.021	0.018	0.016	0.014	0.012	0.010	0.009
19	0.060	0.051	0.043	0.037	0.031	0.027	0.023	0.020	0.017	0.014	0.012	0.011	0.009	0.008	0.007
20	0.051	0.043	0.037	0.031	0.026	0.022	0.019	0.016	0.014	0.012	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005
21	0.044	0.037	0.031	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004
22	0.038	0.032	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.004	0.003
23	0.033	0.027	0.022	0.018	0.015	0.012	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002
24	0.028	0.023	0.019	0.015	0.013	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002
25	0.024	0.020	0.016	0.013	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001
26	0.021	0.017	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001
27	0.018	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001
28	0.016	0.012	0.010	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001
29	0.014	0.011	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000
30	0.012	0.009	0.007	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000	0.000

جدول ارزش فعلی اقساط مساوی ۱ ریالی برای n سال

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626
3	2.941	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283
4	3.902	3.808	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352
6	5.795	5.601	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355	4.231	4.111	3.998	3.889	3.784
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.786	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160
8	7.652	7.325	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487
9	8.568	8.162	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759	5.537	5.328	5.132	4.946	4.772
10	9.471	8.983	8.531	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145	5.889	5.650	5.426	5.216	5.019
11	10.368	9.787	9.253	8.760	8.308	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234
12	11.255	10.575	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421
13	12.134	11.348	10.635	9.986	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583
14	13.004	12.106	11.296	10.563	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724
15	13.865	12.849	11.938	11.118	10.380	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847
16	14.718	13.578	12.561	11.652	10.838	10.106	9.447	8.851	8.313	7.824	7.379	6.974	6.604	6.265	5.954
17	15.562	14.292	13.166	12.166	11.274	10.477	9.763	9.122	8.544	8.022	7.549	7.120	6.729	6.373	6.047
18	16.398	14.992	13.754	12.659	11.690	10.828	10.059	9.372	8.756	8.201	7.702	7.250	6.840	6.467	6.128
19	17.226	15.678	14.324	13.134	12.085	11.158	10.336	9.604	8.950	8.365	7.839	7.366	6.938	6.550	6.198
20	18.046	16.351	14.877	13.590	12.462	11.470	10.594	9.818	9.129	8.514	7.963	7.469	7.025	6.623	6.259
21	18.857	17.011	15.415	14.029	12.821	11.764	10.836	10.017	9.292	8.649	8.075	7.562	7.102	6.687	6.312
22	19.660	17.658	15.937	14.451	13.163	12.042	11.061	10.201	9.442	8.772	8.178	7.645	7.170	6.743	6.359
23	20.456	18.292	16.444	14.857	13.489	12.303	11.272	10.371	9.580	8.883	8.266	7.718	7.230	6.792	6.399
24	21.243	18.914	16.936	15.247	13.799	12.550	11.469	10.529	9.707	8.985	8.348	7.784	7.283	6.835	6.434
25	22.023	19.523	17.413	15.822	14.094	12.783	11.654	10.675	9.823	9.077	8.422	7.843	7.330	6.873	6.464
26	22.795	20.121	17.877	15.983	14.375	13.003	11.826	10.810	9.929	9.161	8.488	7.896	7.372	6.908	6.491
27	23.560	20.707	18.327	16.330	14.643	13.211	11.987	10.935	10.027	9.237	8.548	7.943	7.409	6.935	6.514
28	24.316	21.281	18.764	16.663	14.898	13.406	12.137	11.051	10.116	9.307	8.602	7.984	7.441	6.961	6.534
29	25.066	21.844	19.188	16.984	15.141	13.591	12.278	11.158	10.198	9.370	8.650	8.022	7.470	6.983	6.551
30	25.808	22.396	19.600	17.292	15.372	13.765	12.409	11.258	10.274	9.427	8.694	8.055	7.496	7.003	6.566
n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	1.605	1.585	1.566	1.547	1.528	1.509	1.492	1.474	1.457	1.440	1.424	1.407	1.392	1.376	1.361
3	2.246	2.210	2.174	2.140	2.106	2.074	2.042	2.011	1.981	1.952	1.923	1.896	1.868	1.842	1.816
4	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589	2.540	2.494	2.448	2.404	2.362	2.320	2.280	2.241	2.203	2.166
5	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991	2.926	2.864	2.803	2.745	2.689	2.635	2.583	2.532	2.483	2.436
6	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326	3.245	3.167	3.092	3.020	2.951	2.885	2.821	2.759	2.700	2.643
7	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605	3.508	3.416	3.327	3.242	3.161	3.083	3.009	2.937	2.868	2.802
8	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837	3.726	3.619	3.518	3.421	3.329	3.241	3.156	3.076	2.999	2.925
9	4.607	4.451	4.303	4.163	4.031	3.905	3.786	3.673	3.566	3.463	3.366	3.273	3.184	3.100	3.019
10	4.833	4.659	4.494	4.339	4.192	4.054	3.923	3.799	3.682	3.571	3.465	3.364	3.269	3.178	3.092
11	5.029	4.836	4.656	4.487	4.327	4.177	4.035	3.902	3.776	3.656	3.543	3.437	3.335	3.239	3.147
12	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439	4.278	4.127	3.985	3.851	3.725	3.606	3.493	3.387	3.286	3.190
13	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533	4.362	4.203	4.053	3.912	3.780	3.656	3.538	3.427	3.322	3.223
14	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611	4.432	4.265	4.108	3.962	3.824	3.695	3.573	3.459	3.351	3.249
15	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675	4.489	4.315	4.153	4.001	3.859	3.726	3.601	3.483	3.373	3.268
16	5.668	5.405	5.162	4.938	4.730	4.536	4.357	4.189	4.033	3.887	3.751	3.623	3.503	3.390	3.283
17	5.749	5.475	5.222	4.990	4.775	4.576	4.391	4.219	4.059	3.910	3.771	3.640	3.518	3.403	3.295
18	5.818	5.534	5.273	5.033	4.812	4.608	4.419	4.243	4.080	3.928	3.786	3.654	3.529	3.413	3.304
19	5.877	5.584	5.316	5.070	4.843	4.635	4.442	4.263	4.097	3.942	3.799	3.664	3.539	3.421	3.311
20	5.929	5.628	5.353	5.101	4.870	4.657	4.460	4.279	4.110	3.954	3.808	3.673	3.546	3.427	3.316
21	5.973	5.665	5.384	5.127	4.891	4.675	4.476	4.292	4.121	3.963	3.816	3.679	3.551	3.432	3.320
22	6.011	5.696	5.410	5.149	4.909	4.690	4.488	4.302	4.130	3.970	3.822	3.684	3.556	3.436	3.323
23	6.044	5.723	5.432	5.167	4.925	4.703	4.499	4.311	4.137	3.976	3.827	3.689	3.559	3.438	3.325
24	6.073	5.746	5.451	5.182	4.937	4.713	4.507	4.318	4.143	3.981	3.831	3.692	3.562	3.441	3.327
25	6.097	5.766	5.467	5.195	4.948	4.721	4.514	4.323	4.147	3.985	3.834	3.694	3.564	3.442	3.329
26	6.118	5.783	5.480	5.206	4.956	4.728	4.520	4.328	4.151	3.988	3.837	3.696	3.566	3.444	3.330
27	6.136	5.798	5.492	5.215	4.964	4.734	4.524	4.332	4.154	3.990	3.839	3.698	3.567	3.445	3.331
28	6.152	5.810	5.502	5.223	4.970	4.739	4.528	4.335	4.157	3.992	3.840	3.699	3.568	3.446	3.331
29	6.166	5.820	5.510	5.229	4.975	4.743	4.531	4.337	4.159	3.994	3.841	3.700	3.569	3.446	3.332
30	6.177	5.829	5.517	5.235	4.979	4.746	4.534	4.339	4.160	3.995	3.842	3.701	3.569	3.447	3.332

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- ارزش بازار اوراق قرضه عبارت است از:

- الف) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده
- ب) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه ارزش فعلی کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده
- ج) ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده
- د) ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بعلاوه ارزش فعلی کل بهره‌های قابل پرداخت در آینده

۲- شرکت پیام در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه‌ای به ارزش اسمی ۱۰۰,۰۰۰ ریال به سررسید ۱۰ سال بعد صادر نمود. نرخ بهره این اوراق ۶ درصد بوده و بهره در پایان هر سال پرداخت می‌شود. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۹ درصد بود. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۹ درصد	۶ درصد	
۲/۳۶۷	۱/۷۹۱	ارزش آتی یک ریال برای ۱۰ دوره
۰/۴۲۲	۰/۵۵۸	ارزش فعلی یک ریال برای ۱۰ دوره
۶/۴۱۸	۷/۳۶۰	ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی برای ۱۰ دوره
اوراق قرضه در تاریخ انتشار به چه مبلغی باید به فروش رود؟		
الف) ۸۰,۷۰۸ ریال	ب) ۸۶,۳۶۰ ریال	ج) ۹۴,۳۰۸ ریال
د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال		

۳- صرف اوراق قرضه:

- الف) به عنوان یک بدهی در ترازنامه نشان داده می‌شود.
- ب) به عنوان درآمد دوره‌ای که اوراق قرضه به فروش می‌رسد منظور می‌شود.
- ج) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه از اوراق قرضه کسر می‌شود.
- د) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه به اوراق قرضه اضافه می‌شود.

۴- شرکت پیمان در تاریخ اول خردادماه ۱۳۸۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۳۰۰,۰۰۰ ریال صادر و در تاریخ اول مردادماه آن را به فروش رساند. نرخ بهره این اوراق ۱۰ درصد بوده و موعد پرداخت بهره در تاریخ‌های اول خرداد و اول آذر هر سال می‌باشد. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره تحقق یافته به فروش رسیده است. کل وجوه دریافتی در تاریخ اول مردادماه ۱۳۸۱ چند ریال است؟

الف) ۲۹۰,۰۰۰ ریال	ب) ۲۹۵,۰۰۰ ریال	ج) ۳۰۵,۰۰۰ ریال	د) ۳۱۰,۰۰۰ ریال
-------------------	-----------------	-----------------	-----------------

۵- هزینه‌های صدور اوراق قرضه:

- الف) به کسر اوراق قرضه اضافه یا از صرف اوراق قرضه کسر می‌شود.
- ب) در دوره‌ای که اوراق قرضه صادر می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

- (ج) در دوره‌ای که اوراق قرضه بازخرید می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.
- (د) به حساب هزینه انتقالی به دوره‌های آتی منظور و در طول عمر اوراق قرضه مستهلک می‌شود.

۶- چنانچه تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی شرکت منطبق نباشد:

- (الف) نباید بهره اوراق قرضه تا پایان سال پرداخت گردد.
- (ب) باید تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی منطبق گردد.
- (ج) باید بهره اوراق قرضه تا پایان سال محاسبه و نقداً پرداخت گردد.
- (د) باید بهره تحقق یافته و پرداخت نشده تا پایان سال شناسایی و در دفاتر ثبت گردد.

۷- استهلاک کسر اوراق قرضه پرداختی چه تأثیری بر روی هر یک از موارد زیر دارد؟

اوراق قرضه پرداختی	سود خالص
(الف) کاهش می‌دهد	کاهش می‌دهد
(ب) کاهش می‌دهد	افزایش می‌دهد
(ج) افزایش می‌دهد	کاهش می‌دهد
(د) افزایش می‌دهد	افزایش می‌دهد

۸- شرکت پژمان در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۲ درصد دو ساله خود را صادر و به مبلغ ۱۰۳,۵۷۶ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰ درصد می‌باشد. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود. هزینه بهره شش ماهه دوم سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ چند ریال است؟

(الف) ۵,۱۰۶ ریال	(ب) ۵,۱۷۶ ریال	(ج) ۶,۰۰۰ ریال	(د) ۶,۲۱۴ ریال
------------------	----------------	----------------	----------------

۹- با توجه به اطلاعات سؤال ۸، چنانچه شرکت پژمان برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده کند، هزینه بهره شش ماهه دوم سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ چند ریال خواهد بود؟

(الف) ۵,۱۰۶ ریال	(ب) ۵,۱۷۶ ریال	(ج) ۶,۰۰۰ ریال	(د) ۶,۲۱۴ ریال
------------------	----------------	----------------	----------------

۱۰- شرکت پدram در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰ درصد منتشر و به مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در اول فروردین و اول مهر قابل پرداخت است. سررسید این اوراق ۱۰ سال بعد می‌باشد، ولی در هر تاریخی پس از ۱۳۸۴/۱۲/۲۹ به نرخ ۱۰۱ قابل بازخرید است. در تاریخ ۱۳۸۶/۷/۱ شرکت پدram اوراق قرضه مذکور را بازخرید و ابطال نمود. شرکت برای مستهلک کردن صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده نموده است. سود یا زیان ناشی از بازخرید اوراق قرضه چند ریال است؟

(الف) ۴,۰۰۰ ریال سود	(ب) ۶,۰۰۰ ریال سود	(ج) ۱۵,۰۰۰ ریال سود	(د) ۵,۰۰۰ ریال زیان
----------------------	--------------------	---------------------	---------------------

۱۱- شرکت پرهام در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۲۵۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۲,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی که سررسید آن ۵ سال بعد می باشد صادر و به مبلغ ۵۲۵,۰۰۰ ریال به فروش رساند. هر ۵ ورقه قرضه قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می باشد. شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می کند. در تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱ در حالی که ارزش بازار هر سهم عادی ۲,۰۰۰ ریال بود کلیه اوراق قرضه به سهام عادی تبدیل شد. در صورت استفاده از روش ارزش بازار برای حسابداری تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی، زیان حاصل از تبدیل چند ریال است؟

الف) ۷۵,۰۰۰ ریال ب) ۸۵,۰۰۰ ریال ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال د) ۱۱۵,۰۰۰ ریال

۱۲- چنانچه قرار باشد بدهی بلندمدتی که سررسید آن دوره مالی بعد می باشد از محل سپرده وجوه استهلاكی بازپرداخت گردد، بدهی بلندمدت در ترازنامه چگونه گزارش می شود؟

الف) تحت عنوان بدهی های جاری

ب) تحت عنوان بدهی های بلندمدت

ج) تحت عنوان بدهی های جاری، پس از کسر سپرده وجوه استهلاكی

د) تحت عنوان بدهی های بلندمدت، پس از کسر سپرده وجوه استهلاكی

مسائل

۱۱-۱- شرکت شهلا جهت تأمین مالی فعالیت های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می شود.

مطلوبست:

(۱) تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

الف) نرخ بهره بازار ۱۰ درصد باشد.

ب) نرخ بهره بازار ۸ درصد باشد.

ج) نرخ بهره بازار ۱۲ درصد باشد.

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱

۱۱-۲- شرکت شهره جهت تأمین مالی فعالیت های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور این اوراق ۱۲ درصد می باشد.

مطلوبست: تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

(۱) بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود.

(۲) بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت شود.

(۳) بهره اوراق قرضه هر سه ماه یک بار پرداخت شود.

۱۱-۳- شرکت شراره اوراق قرضه ۱۰ ساله به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۴,۷۹۲,۰۰۰ ریال به فروش رساند تا بازدهی (تا سررسید) معادل ۱۲ درصد را تأمین کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود.

با فرض این که اوراق قرضه در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره صادر شده باشد،
مطلوبست: محاسبه نرخ بهره اوراق قرضه

۱۱-۴- مدیریت شرکت شادی تصمیم دارد برای تحصیل دارایی‌های ثابت، اوراق قرضه‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر نماید. سود حاصل از پروژه‌های شرکت قبل از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد مبلغ ۵,۱۶۰,۰۰۰ ریال است. نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.

مدیریت می‌خواهد سود خالص شرکت بعد از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد ۱۰ برابر هزینه بهره اوراق قرضه باشد.

با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۰ درصد باشد و بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود،
مطلوبست: تعیین مبلغ اوراق قرضه‌ای که شرکت شادی بایستی برای این منظور صادر نماید.

۱۱-۵- شرکت شهروز در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۲ درصد به سررسید ۳ سال بعد صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ به فروش رسید. هزینه‌های صدور اوراق قرضه مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های صدور و پرداخت اولین دو فقره بهره

۱۱-۶- شرکت شهرزاد در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۳۱ اوراق قرضه ۱۰ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۲ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود و آن را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۵/۳۱، ۱۳۸۱/۹/۳۰، ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۲/۳/۳۱

۱۱-۷- شرکت شهزاد در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۱,۳۴۷,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاك صرف اوراق قرضه، با فرض این که شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه:

(۱) از روش خط مستقیم استفاده نماید.

(۲) از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۱۱-۸- شرکت شهرام در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱۸,۷۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. مطلوبیست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاك كسر اوراق قرضه، با فرض این كه شركت برای استهلاك كسر اوراق قرضه:

- ۱- از روش خط مستقیم استفاده نماید.
- ۲- از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۱۱-۹- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای با نرخ بهره ۷ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ به مبلغ ۲۱,۲۶۱,۰۰۰ ریال (شامل سه ماه بهره تحقق یافته تا تاریخ فروش) به فروش رسید. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۶ درصد می‌باشد و شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد. مطلوبیست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۷/۱، ۱۳۸۱/۹/۳۰، ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۲/۳/۳۱

۱۱-۱۰- اوراق قرضه پرداختنی شرکت شاهین در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر گزارش شده است:

ریال	
اوراق قرضه پرداختنی ۱۲ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۳۰۰,۰۰۰
	<u>۱۰,۳۰۰,۰۰۰</u>

نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰ درصد بوده و بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید.

در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۳۱ شرکت قسمتی از اوراق قرضه به ارزش اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به نرخ ۱۰۵ در بورس اوراق بهادار بازخرید کرد.

مطلوبیست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۲/۳/۳۱ و ۱۳۸۲/۶/۳۱

۱۱-۱۱- شرکت شروین در سنوات قبل مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰ درصد ۱۰ ساله كه بهره آن در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال قابل پرداخت می‌باشد، به ارزش اسمی صادر نموده است. شرکت هر سال معادل ۵ درصد سود خالص خود را به حساب اندوخته وجوه استهلاكی تخصیص داده و مبلغ مزبور به انضمام سود سرمایه‌گذاری وجوه استهلاكی قبلی را در پایان هر سال به مصرف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر شرکت‌ها می‌رساند.

مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

ریال

اوراق قرضه پرداختنی ۱۰ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته وجوه استهلاکی	۴,۲۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی	۴,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۳۱ بخشی از سرمایه‌گذاری‌های وجوه استهلاکی به بهای تمام شده ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید و کلیه وجوه حاصل از فروش صرف بازخرید قسمتی از اوراق قرضه به مبلغ اسمی ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۳۱

۱۱-۱۲- شرکت شایان در سنوات قبل اقدام به صدور ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱۰,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی نموده است. هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۲,۰۰۰ ریالی می‌باشد. مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

ریال

اوراق قرضه پرداختنی ۱۰ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۴۰۰,۰۰۰
	<u>۱۰,۴۰۰,۰۰۰</u>

بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌گردد. در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۲,۴۰۰ ریال بود، نیمی از دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی نمودند. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه با استفاده از:

(۱) روش ارزش بازار

(۲) روش ارزش دفتری

فصل دوازدهم

حسابداری حقوق صاحبان سهام سرمایه پرداخت شده

منابع اصلی حقوق صاحبان سهام عبارتند از:

۱- مبلغ پرداختی توسط سهامداران (سرمایه پرداخت شده):

الف - سرمایه ثبت شده یا سرمایه قانونی

ب - سرمایه اضافی پرداخت شده نسبت به ارزش اسمی سهام (صرف سهام)

۲- مازاد سود خالص بر سود سهام پرداختی به سهامداران (سود انباشته و اندوخته‌ها) - این موضوع در فصل سیزدهم مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۳- منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها (مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها) - این موضوع در فصل هشتم کتاب حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار گرفته است.

۴- اهدا یا واگذاری بلاعوض دارایی‌ها به واحد تجاری (سرمایه اهدایی) - این موضوع در فصل هشتم کتاب حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار گرفته است.

در این فصل، حسابداری سرمایه پرداخت شده به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

الف - حسابداری سرمایه پرداخت شده در موقع تأسیس شرکت

ب - حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت بعد از تأسیس

قبل از این که وارد بحث حسابداری حقوق صاحبان سهام شویم، لازم است مختصری در مورد شرکت سهامی و فرایند تشکیل آن توضیح داده شود.

شرکت سهامی

- طبق ماده ۱ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنها است. طبق ماده ۴ قانون مذکور شرکت‌های سهامی به دو نوع تقسیم می‌شوند:
- ۱- شرکت سهامی عام - شرکتی است که مؤسسين قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.
 - ۲- شرکت سهامی خاص - شرکتی است که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصرأ توسط مؤسسين تأمین می‌گردد.

فرایند تشکیل شرکت‌های سهامی

- ۱- شرکت سهامی عام - طبق ماده ۶ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت سهامی عام مؤسسين باید حداقل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را تعهد نموده و حداقل ۳۵ درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام "شرکت در شرف تأسیس" نزد یکی از بانک‌ها واریز نمایند^۱ و سپس اظهارنامه‌ای به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت و طرح اعلامیه پذیره‌نویسی سهام که به امضای کلیه مؤسسين رسیده باشد به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم و رسید دریافت نمایند.
- پس از صدور اجازه انتشار اعلامیه پذیره‌نویسی سهام توسط اداره ثبت شرکت‌ها، مؤسسين اعلامیه پذیره‌نویسی سهام را در جراید آگهی نموده و مهلتی را برای پذیره‌نویسی تعیین می‌نمایند.
- پس از انقضای مهلت پذیره‌نویسی، مؤسسين حداکثر تا یک ماه به تعهدات پذیره‌نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵ درصد آن، تعداد سهام هر یک از تعهدکنندگان را تعیین نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می‌نمایند^۲. مجمع عمومی مؤسس پس از تشکیل و رسمیت جلسه نسبت به موارد زیر اتخاذ تصمیم می‌نماید^۳:

 - الف - رسیدگی و احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام
 - ب - شور درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن
 - ج - انتخاب اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت

- پس از پایان جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورتجلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم گردیده و پس از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها، شرکت تشکیل شده محسوب می‌گردد.
- لازم به توضیح است که عملیات حسابداری مربوط به ثبت شرکت سهامی عام تا قبل از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها در دفاتری غیررسمی تحت عنوان "دفاتر مؤسسين" انجام شده و پس از به ثبت رسیدن شرکت و دریافت دفاتر قانونی، عملیات به دفاتر قانونی منتقل می‌شود.
- ۲- شرکت سهامی خاص - برای تشکیل و ثبت شرکت سهامی خاص تسلیم اظهارنامه ثبت شرکت و اساسنامه شرکت که به امضای کلیه سهامداران رسیده باشد، به انضمام رسید بانکی مبنی بر واریز حداقل ۳۵ درصد از سرمایه تعهد شده و اسامی اولین مدیران و بازرسان به همراه اعلامیه قبولی آنها کفایت می‌کند.

۱- هرگاه قسمتی از تعهد مؤسسين به صورت غیرنقد باشد، باید عین مال غیرنقد یا مدارک مالکیت آن در همان بانکی که برای پرداخت مبلغ نقدی حساب بانکی افتتاح شده، تودیع و گواهی بانک را همراه اظهارنامه و ضمائم آن به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم نمایند.

۲- ماده ۱۶ اصلاحیه قانون تجارت

۳- ماده ۱۷ اصلاحیه قانون تجارت

آشنایی با برخی از مفاهیم و اصطلاحات در خصوص سرمایه

قبل از بحث درباره سرمایه، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر آشنا شویم:

- ۱- سهم - طبق ماده ۲۴ اصلاحیه قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت می باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله ای است که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. سهم ممکن است بانام و یا بی نام باشد.
- ۲- سهام بانام - سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم قید گردیده است. نقل و انتقال این نوع سهام باید در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت برسد و انتقال دهنده یا وکیل یا نماینده قانونی او این انتقال را در دفتر مزبور امضا نماید.^۱
- ۳- سهام بی نام - سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم درج نمی گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده آن، مالک آن شناخته می شود. نقل و انتقال این نوع سهام با قبض و اقباض به عمل می آید.
- ۴- سهام صادر شده - عبارت از تعداد سهامی است که تا تاریخ معینی قانوناً صادر شده است.
- ۵- سهام در دست سهامداران - عبارت از تعداد سهامی است که توسط شرکت صادر گردیده و در اختیار سهامداران می باشد.
- ۶- سهام خزانه - عبارت از آن تعداد از سهام صادر شده است که توسط خود شرکت بازخرید شده ولی باطل نگردیده و برای فروش مجدد نگهداری شده است. به عبارت دیگر سهام خزانه تفاوت بین سهام صادر شده و سهام در دست سهامداران است. لازم به توضیح است که طبق ماده ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت، بازخرید سهام توسط شرکت سهامی ممنوع است.
- ۷- سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده) - سهام صادر نشده ای است که به منظور رعایت شرایط پذیره نویسی برای پذیره نویسان تخصیص می یابد (یعنی سهامی که به طور نسبی فروخته شده اما بهای آن هنوز پرداخت نشده است). سهام پذیره نویسی شده هنگامی صادر می شود که کل مبلغ پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل پرداخت گردد.
- ۸- ارزش اسمی سهام - مبلغی است که در اساسنامه برای هر سهم معین شده و روی ورقه سهم نیز قید می شود. به استناد ماده ۲۶ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.
- ۹- سرمایه ثبت شده (سرمایه قانونی) - آن بخش از حقوق صاحبان سهام است که توسط قانون مشخص شده و در اساسنامه شرکت نیز قید می شود. به عبارت دیگر سرمایه ثبت شده جمع ارزش اسمی سهام صادر شده است. طبق اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷، حداقل سرمایه در شرکت های سهامی عام در موقع تأسیس ۵ میلیون ریال و در شرکت های سهامی خاص ۱ میلیون ریال است.
- سرمایه قانونی را نمی توان بین صاحبان سهام تقسیم نمود و فقط در زمان انحلال شرکت، سرمایه قانونی بین سهامداران توزیع می گردد.
- ۱۰- صرف سهام - هرگونه مازاد حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن صرف سهام نامیده می شود. صرف سهام اساساً از منابع زیر حاصل می شود:
 - الف - فروش سهام به مبلغی بیش از ارزش اسمی
 - ب - تبدیل سهام ممتاز یا اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

ج - مازاد حاصل از فروش مجدد سهام خزانه نسبت به بهای تمام شده آن

د - کاهش ارزش اسمی سهام

۱۱- کسر سهام - هرگونه کسر دریافتی حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن کسر سهام نامیده می شود. به استناد

ماده ۱۶۰ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام به کمتر از مبلغ اسمی آن توسط شرکت های سهامی ممنوع است.

۱۲- تعهد صاحبان سهام - عبارت است از مانده مطالبات شرکت از سهامداران بابت پذیره نویسی سهام که قرار است وجه

آن در تاریخ معینی به شرکت پرداخت گردد. مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام

در ترازنامه طبقه بندی و گزارش می شود.

۱۳- سرمایه پرداخت شده - عبارت است از حاصل جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام، منهای مانده حساب تعهد

صاحبان سهام.

انواع سهام

در یک طبقه بندی کلی می توان سهام را به دو گروه زیر تقسیم نمود:

۱- سهام عادی

۲- سهام ممتاز

سهام عادی

سهام عادی عموماً بخش عمده ای از سهام صادره را تشکیل داده و معرف حقوق صاحبان سهام عادی در خالص

دارایی های واحد تجاری می باشد. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت محسوب شده و دارای حقوق و

مزایایی به شرح زیر می باشند:

الف - داشتن حق رأی در مجامع عمومی صاحبان سهام و انتخاب اعضای هیئت مدیره

ب - سهیم شدن در سود و زیان شرکت

ج - سهیم شدن در توزیع دارایی های شرکت در زمان انحلال

د - داشتن حق تقدم در خرید سهام جدید در هنگام افزایش سرمایه

سهام ممتاز

سهام ممتاز معرف نوعی مالکیت محدود در شرکت سهامی است که دارندگان آن علاوه بر دریافت مبلغی سود

معین دارای امتیازاتی نیز می باشند. سود سهام ممتاز معمولاً به صورت درصدی از ارزش اسمی بیان می شود، مثلاً

وقتی گفته می شود سهام ممتاز ۱۰ درصد یعنی سهام ممتازی که سالانه معادل ۱۰ درصد ارزش اسمی به آن سود تعلق

می گیرد. البته باید توجه داشت که، این موضوع به معنی تضمین سود سهام نیست بلکه مفهوم آن این است که وقتی

شرکت پرداخت سود سهام را تصویب می کند، صاحبان سهام ممتاز دارای حق تقدم در دریافت سود بوده و قبل از

پرداخت سود به صاحبان سهام عادی، به میزان ۱۰ درصد ارزش اسمی سهام خود سود دریافت می کنند. برخی از

ویژگی های سهام ممتاز عبارتند از:

- الف - داشتن حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی
- ب - اولویت در دریافت سود سهام (در صورت اعلام و تصویب سود)
- ج - اولویت در بازافت سرمایه هنگام انحلال شرکت
- د - قابل تبدیل بودن به سهام عادی به اختیار سهامدار
- ه - قابل بازخرید بودن (به اختیار شرکت یا به اختیار دارنده سهم)
- و - داشتن امتیاز جمع شونده سود سهام (در مواردی که سود سهام تصویب و پرداخت نمی شود).
- ز - داشتن حق مشارکت در سود اضافی، علاوه بر نرخ سود از پیش تعیین شده

لازم به توضیح است که ویژگی های فوق لزوماً مختص به یک نوع سهام ممتاز نیست و ممکن است یک سهام ممتاز یک یا چند ویژگی فوق را داشته باشد. انواع سهام ممتاز و نحوه برخورد حسابداری با هر یک، در ادامه این فصل (پس از حسابداری صدور سهام) به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

عملیات حسابداری صدور سهام

عملیات حسابداری صدور سهام بستگی به تأمین منابع آن دارد که به شرح زیر مورد بحث قرار می گیرد:

- ۱- فروش سهام به طور نقد
- ۲- فروش سهام بر مبنای پذیره نویسی
- ۳- فروش سهام به صورت غیر نقدی
- ۴- فروش انواع سهام به طور یکجا

فروش سهام به طور نقدی

هنگامی که سهام به طور نقد به فروش می رسد، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش سهام بدهکار و حساب "سرمایه - سهام" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می شود. چنانچه سهام به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه التفاوت قیمت فروش و ارزش اسمی در بستانکار حساب صرف سهام ثبت می شود و در صورتی که سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه التفاوت به بدهکار حساب کسر سهام منظور می گردد.

در مواردی که شرکت بیش از یک نوع سهام صادر نموده باشد باید برای هر یک از انواع سهام حساب های جداگانه ای در دفاتر ایجاد نمود.

مثال ۱-۱۲- شرکت فلورا در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۱ تأسیس گردیده و در همین تاریخ ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود را به ازای هر سهم ۱,۲۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$1,000 \times 1,200 =$	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۸/۲۱ وجوه نقد
$1,000 \times 1,000 =$	۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی
	۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی

فروش سهام بر مبنای پذیره نویسی

فروش سهام در شرکت های سهامی غالباً از طریق پذیره نویسی صورت می گیرد که مستلزم پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می باشد. در مواردی که سهام به صورت پذیره نویسی به فروش می رسد معمولاً بخشی از بهای آن به طور نقد و مابقی به صورت اقساطی از پذیره نویسان دریافت می گردد. در این گونه موارد، هنگام پذیره نویسی، حساب وجوه نقد معادل مبلغ نقد پرداختی توسط پذیره نویسان و حساب "تعهد صاحبان سهام" معادل کل مبلغ تعهد پذیره نویسان بدهکار شده و حساب "سرمایه - سهام پذیره نویسی شده" یا "سرمایه - سهام تعهد شده" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می شود و تفاوت بین قیمت فروش و ارزش اسمی سهام به حساب "صرف سهام" منظور می گردد، یعنی ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

×	وجوه نقد
×	تعهد صاحبان سهام
×	سرمایه - سهام پذیره نویسی شده
×	صرف سهام

مانده حساب "سرمایه - سهام پذیره نویسی شده" در ترازنامه همانند حساب "سرمایه" گزارش می شود و مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به صورت کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه بندی و گزارش می شود.

مثال ۲-۱۲- شرکت فریال در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۶ به صورت سهامی عام تأسیس گردید. در این تاریخ کلیه سهام شرکت که شامل ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی بود به قیمت هر سهم ۱,۲۰۰ ریال پذیره نویسی گردیده و ۳۵ درصد بهای آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره نویسان تعهد گردید.
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$۱۳۸۱/۸/۲۶$ وجوه نقد	۲,۱۰۰,۰۰۰	$۵,۰۰۰ \times ۱,۲۰۰ \times ۳۵\% =$
تعهد صاحبان سهام	۳,۹۰۰,۰۰۰	$۵,۰۰۰ \times ۱,۲۰۰ \times ۶۵\% =$
سهام عادی پذیره نویسی شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	$۵,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰ =$
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰	

مطالبه مبلغ تعهد شده

مبلغ تعهد شده (پرداخت نشده) سهام باید ظرف مهلت مقرر در اساسنامه مطالبه شود. هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ تعهد شده را داشته باشد، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه کثیرالانتشار شرکت به اطلاع کلیه سهامداران می رسد. در این صورت، یکی از دو حالت زیر ممکن است رخ دهد:

۱- واریز کل مبلغ تعهد شده توسط پذیره نویسان - در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

×	وجوه نقد
×	تعهد صاحبان سهام

هنگامی که مبلغ سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل توسط پذیره نویسان پرداخت شود، ورقه سهام صادر شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

$$\begin{array}{l} \times \quad \text{سرمایه - سهام پذیره نویسی شده} \\ \times \quad \text{سرمایه - سهام} \end{array}$$

۲- خودداری صاحبان سهام از پرداخت مبلغ تعهد شده - در صورتی که یک یا چند نفر از پذیره نویسان ظرف مهلت مقرر نسبت به واريز مبلغ مورد مطالبه اقدام ننمایند، شرکت سهام این گونه افراد را از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده به فروش رسانده و از حاصل فروش، ابتدا کلیه هزینه های مربوط مانند هزینه های فروش مجدد سهام را برداشت نموده و سپس باقی مانده را (در صورتی که وجود داشته باشد) به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می نماید.

مثال ۱۲-۳- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۲-۲، شرکت فریال در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه نمود و تا تاریخ ۱۳۸۲/۱۰/۲۶ به سهامداران مهلت داد تا نسبت به تأدیه بدهی خود اقدام کنند. تا تاریخ ۱۳۸۲/۱۰/۲۶، کلیه پذیره نویسان به استثنای تعدادی از سهامداران که مجموعاً ۴۰۰ سهم شرکت را در اختیار داشتند مبلغ بدهی خود را پرداخت نمودند.

با توجه به شرایط پذیره نویسی، در تاریخ ۱۳۸۲/۱۰/۳۰ سهام سهامدارانی که به تعهد خود عمل نکرده بودند از طریق مزایده به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید. هزینه های فروش بالغ بر ۳۰,۰۰۰ ریال گردید. در تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۰ طلب سهامداران مذکور پرداخت گردید.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$3,900,000 \times \frac{4,600}{5,000} =$	۳,۵۸۸,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۰/۲۶	وجوه نقد
	۳,۵۸۸,۰۰۰		تعهد صاحبان سهام
$400 \times 1,250 =$	۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۰/۳۰	وجوه نقد
$400 \times 1,200 \times \%65 =$	۳۱۲,۰۰۰		تعهد صاحبان سهام
	۱۸۸,۰۰۰		حساب های پرداختنی
	۳۰,۰۰۰		حساب های پرداختنی
	۳۰,۰۰۰		وجوه نقد
	۱۵۸,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۱/۱۰	حساب های پرداختنی
	۱۵۸,۰۰۰		وجوه نقد

فروش سهام به صورت غیر نقدی

در برخی موارد شرکت‌ها سهام خود را در قبال دریافت دارایی‌های غیر نقدی نظیر زمین و ساختمان صادر می‌نمایند. در این گونه موارد، ارزش متعارف سهام صادره یا ارزش متعارف ما به ازای غیر نقدی دریافتی، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، باید به منظور ثبت مبادله مورد استفاده قرار گیرد.

در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد، ارزش متعارف سهام به وضوح قابل تعیین می‌باشد. بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادره در دفاتر ثبت شود. چنانچه سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله نباشد، باید دارایی تحصیل شده بر اساس ارزش متعارف دارایی در دفاتر ثبت گردد. در صورتی که ارزش متعارف سهام صادره و دارایی تحصیل شده، هیچ‌کدام به وضوح قابل تعیین نباشد، باید از نظرات کارشناسان مستقل استفاده نمود.

مثال ۴-۱۲- شرکت فرانک در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱۲ جهت تحصیل یک دستگاه ماشین آلات، تعداد ۳۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی صادر نمود. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$300 \times 1,250 =$	۳۷۵,۰۰۰	ماشین آلات ۱۳۸۱/۶/۱۲
$300 \times 1,000 =$	۳۰۰,۰۰۰	سهام عادی
	۷۵,۰۰۰	صرف سهام عادی

فروش انواع سهام به صورت یکجا

معمولاً شرکت‌های سهامی هر یک از انواع سهام خود را به طور جداگانه به فروش می‌رسانند. اما گاه اتفاق می‌افتد که یک شرکت سهامی دو یا چند نوع از سهام خود را به طور یکجا و به یک مبلغ مشخص می‌فروشد. در این گونه موارد، باید کل مبلغ فروش را به شرح زیر بین انواع سهام فروخته شده تخصیص داد:

- ۱- در صورتی که ارزش بازار هر یک از انواع سهام فروخته شده مشخص باشد، برای تخصیص باید از روش ارزش نسبی بازار استفاده نمود. بدین ترتیب که کل مبلغ فروش به نسبت ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد.
- ۲- در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام فروخته شده مشخص و دیگری نامشخص باشد، برای تخصیص باید از روش تفاضلی استفاده نمود. بدین ترتیب که ابتدا معادل ارزش بازار آن نوع سهامی که ارزش بازار آن مشخص است به آن سهام تخصیص داده شده و باقی‌مانده مبلغ فروش به آن نوع سهامی که ارزش بازار آن در دسترس نیست، تخصیص می‌یابد.

- ۳- در صورتی که ارزش بازار هیچ یک از انواع سهام فروخته شده مشخص نباشد، کل مبلغ فروش براساس ارزش اسمی هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد. سپس چنانچه در آینده نزدیک ارزش بازار سهام مشخص گردید، تعدیلات لازم براساس یکی از روش‌های ارزش نسبی بازار و یا تفاضلی صورت می‌گیرد.

مثال ۵-۱۲- شرکت فریده در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۵۰۰ ریالی را یکجا به مبلغ ۵,۳۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۸۰۰ ریال باشد و ارزش بازار هر سهم ممتاز مشخص نباشد.

حل:

(۱) روش ارزش نسبی بازار

$$۲,۰۰۰ \times ۱,۸۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش بازار سهام عادی}$$

$$۱,۰۰۰ \times ۲,۰۰۰ = ۲,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش بازار سهام ممتاز}$$

$$\underline{\underline{۵,۶۰۰,۰۰۰}} \quad \text{ارزش بازار کل سهام}$$

$$۵,۳۲۰,۰۰۰ \times \frac{۳,۶۰۰,۰۰۰}{۵,۶۰۰,۰۰۰} = ۳,۴۲۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام عادی}$$

$$۵,۳۲۰,۰۰۰ \times \frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۶۰۰,۰۰۰} = ۱,۹۰۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز}$$

$$۳,۴۲۰,۰۰۰ - (۲,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰) = ۱,۴۲۰,۰۰۰ \quad \text{صرف سهام عادی}$$

$$۱,۹۰۰,۰۰۰ - (۱,۰۰۰ \times ۱,۵۰۰) = ۴۰۰,۰۰۰ \quad \text{صرف سهام ممتاز}$$

۵,۳۲۰,۰۰۰ وجوه نقد ۱۳۸۱/۲/۲۴

۲,۰۰۰,۰۰۰ سهام عادی

۱,۴۲۰,۰۰۰ صرف سهام عادی

۱,۵۰۰,۰۰۰ سهام ممتاز

۴۰۰,۰۰۰ صرف سهام ممتاز

(۲) روش تفاضلی

$$۲,۰۰۰ \times ۱,۸۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام عادی}$$

$$۵,۳۲۰,۰۰۰ - ۳,۶۰۰,۰۰۰ = ۱,۷۲۰,۰۰۰ \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز}$$

$$۳,۶۰۰,۰۰۰ - (۲,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰) = ۱,۶۰۰,۰۰۰ \quad \text{صرف سهام عادی}$$

$$۱,۷۲۰,۰۰۰ - (۱,۰۰۰ \times ۱,۵۰۰) = ۲۲۰,۰۰۰ \quad \text{صرف سهام ممتاز}$$

۵,۳۲۰,۰۰۰ وجوه نقد ۱۳۸۱/۲/۲۴

۲,۰۰۰,۰۰۰ سهام عادی

۱,۶۰۰,۰۰۰ صرف سهام عادی

۱,۵۰۰,۰۰۰ سهام ممتاز

۲۲۰,۰۰۰ صرف سهام ممتاز

هزینه‌های صدور سهام

صدور سهام معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق الزحمه خدمات حقوقی، هزینه‌های پذیره‌نویسی، هزینه‌های چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن‌ها می‌باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این‌گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند.

انواع سهام ممتاز

سهام ممتاز را با توجه به ویژگی‌های آن می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

الف - سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

ب - سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

ج - سهام ممتاز قابل بازخرید (به اختیار صادرکننده یا به اختیار دارنده سهام)

سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

اولویت دریافت سود سهام ممتاز و نحوه برخورد با آن تابع ویژگی‌های خاصی به شرح زیر می‌باشد:

۱- سهام ممتاز با سود انباشته (سهام ممتاز جمع‌شونده) - این ویژگی سبب می‌شود که چنانچه به هر دلیلی در یک سال سود سهام تصویب و پرداخت نگردد، سهم سود صاحبان سهام ممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده انباشت گردد که اصطلاحاً به آن "سود سهام معوق" می‌گویند. سود سهام معوق برای شرکت بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا تا زمانی که پرداخت سود تصویب نشده هیچ‌گونه تعهدی برای شرکت ایجاد نخواهد شد، اما عدم پرداخت سود سهام ممتاز باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

در سال‌های بعد، هنگامی که پرداخت سود سهام تصویب می‌شود، قبل از پرداخت هرگونه سود به صاحبان سهام عادی ابتدا باید سود سهام معوق و همچنین سود سال جاری صاحبان سهام ممتاز به طور کامل محاسبه و پرداخت گردد.

۲- سهام ممتاز بدون سود انباشته (سهام ممتاز غیرجمع‌شونده) - دارندگان این گونه سهام ممتاز از مزیت انباشت سود برخوردار نبوده و در صورت تصویب پرداخت سود تنها محق دریافت سود سهام با توجه به نرخ از پیش تعیین شده برای سال جاری می‌باشند.

۳- سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در سود - این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، در هرگونه سود سهام تصویب شده اضافی نیز سهیم گردند. به عنوان مثال، چنانچه سهام ممتاز ۸ درصد با حق مشارکت کامل در سود باشد ابتدا صاحبان سهام ممتاز معادل ۸ درصد و پس از آن صاحبان سهام عادی نیز معادل ۸ درصد مبلغ اسمی به عنوان سود دریافت می‌نمایند، سپس در صورتی که سود اضافی وجود داشته باشد، به نسبت مبلغ اسمی سرمایه، بین صاحبان سهام عادی و ممتاز توزیع می‌گردد.

۴- سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در سود - این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، تنها تا یک نرخ اضافی که در اساسنامه و روی ورقه سهام درج شده است، در باقی مانده سود نیز سهیم گردند.

با توجه به انواع سهام ممتاز به لحاظ دریافت سود سهام می توان شش وضعیت زیر را متصور شد:

- ۱- سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود
- ۲- سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود
- ۳- سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود
- ۴- سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود
- ۵- سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود
- ۶- سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

مثال ۶-۱۲- سرمایه شرکت فرزانه متشکل از ۴,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی است. شرکت در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. سود سهام اعلام شده برای سال ۱۳۸۳ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه سود متعلق به هر گروه از سهامداران با توجه به هر یک از مفروضات زیر:

- (۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.
- (۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.
- (۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.
- (۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.
- (۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.
- (۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

حل:

(۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)
سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)	سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪)
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)
جمع	سود سهام ممتاز	سود سهام عادی	جمع
۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
۸۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰

(۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)
سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)	سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ۱۰٪ × ۲)
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰)	باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰)
جمع	سود سهام ممتاز	سود سهام عادی	جمع
۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۵۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۸۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰

تنها تفاوت این فرض با فرض اول در خصوص انباشته شدن سود سهام ممتاز است، لذا ابتدا سود سهام معوق سهامداران ممتاز محاسبه می شود.

(۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	
۶۰,۰۰۰		۶۰,۰۰۰
۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	
۸۰۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز سال جاری $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 تخصیص باقی مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:
 سهام ممتاز $(۳۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۵})$
 سهام عادی $(۳۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۵})$

$$* ۸۰۰,۰۰۰ - (۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۳۰۰,۰۰۰$$

(۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز
۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	
۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	
۸۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز معوق $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% \times ۲)$
 سود سهام ممتاز سال جاری $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 تخصیص باقی مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:
 سهام ممتاز $(۱۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۵})$
 سهام عادی $(۱۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۵})$

$$* ۸۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰$$

(۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	
۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰
۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	
۸۰۰,۰۰۰	۶۷۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز سال جاری $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
 سود سهام اضافی سهام ممتاز $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳\%)$
 باقی مانده سود متعلق به سهام عادی

(۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز	
۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰	سود سهام ممتاز معوق $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% \times ۲)$
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰	سود سهام ممتاز سال جاری $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰		سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)$
۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰	سود سهام اضافی سهام ممتاز $(۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\%^*)$
۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰		سود سهام عادی $(۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\%)$
<u>۸۰۰,۰۰۰</u>	<u>۴۸۰,۰۰۰</u>	<u>۳۲۰,۰۰۰</u>	

باقی مانده سود $۸۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰$ *

$$\frac{\text{باقی مانده سود}}{\text{جمع ارزش اسمی سرمایه}} = \frac{۱۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = ۲\%$$

چون باقی مانده سود برای تخصیص بین سهام ممتاز و عادی کمتر از ۳ درصد است، نرخ تخصیص باقی مانده سود برای سال جاری ۲ درصد می باشد.

سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

شرایط تبدیل و قیمت بازار سهام عادی تأثیری بر نحوه حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی در زمان صدور نداشته و حسابداری آن مانند سایر انواع سهام ممتاز می باشد. هنگام تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی و صرف سهام) از دفاتر حذف و ارزش اسمی سهام عادی جایگزین آن می گردد و هیچ گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی شود. چنانچه ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل بیشتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام عادی منظور می شود و در صورتی که ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل کمتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می گردد.

مثال ۷-۱۲ - شرکت فرنوش دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی (قابل تبدیل به سهام عادی) است که به بهای هر سهم ۱,۳۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ صاحبان سهام ممتاز سهام خود را به سهام عادی تبدیل نمودند. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

(۲) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

حل:

۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱۳۸۱/۴/۱ (۱)
۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	
$۱,۰۰۰ \times ۶ \times ۲۰۰ =$	سهام عادی	۱,۲۰۰,۰۰۰
	صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰
۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱۳۸۱/۴/۱ (۲)
۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	
۱۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته	
$۱,۰۰۰ \times ۷ \times ۲۰۰ =$	سهام عادی	۱,۴۰۰,۰۰۰

سهام ممتاز قابل بازخريد

برخی از سهام ممتاز دارای ویژگی قابلیت بازخريد می باشند. در مواردی که سهام ممتاز به اختیار صادرکننده قابل بازخريد می باشد اصطلاحاً به آن سهام ممتاز قابل بازخريد قبل از سررسيد گفته می شود و در مواردی که سهام ممتاز به اختیار دارنده آن قابل بازخريد می باشد اصطلاحاً به آن سهام ممتاز قابل بازخريد می گویند. از نظر نحوه عمل حسابداری هیچ گونه تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

هنگامی که سهام ممتاز بازخريد می شود حساب "سرمایه - سهام ممتاز قابل بازخريد" و صرف سهام مرتبط با آن بدهکار شده و حساب وجوه نقد بستانکار می گردد. چنانچه وجوه نقد پرداخت شده بیشتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می شود و در صورتی که وجوه نقد پرداخت شده کمتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه التفاوت به بستانکار حساب "صرف حاصل از بازخريد سهام ممتاز" منظور می گردد.

مثال ۸-۱۲ - شرکت فروغ دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی قابل بازخريد است که به بهای هر سهم ۲,۵۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳/۷/۱۳۸۱ شرکت کلیه سهام قابل بازخريد را بازخريد نمود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۴۰۰ ریال بازخريد شده باشد.

(۲) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۷۰۰ ریال بازخريد شده باشد.

حل:

		(۱) ۱۳/۷/۱۳۸۱ سهام ممتاز قابل بازخريد		۲,۰۰۰,۰۰۰
		صرف سهام ممتاز قابل بازخريد		۵۰۰,۰۰۰
		وجوه نقد		$1,000 \times 2,400 =$ ۲,۴۰۰,۰۰۰
		صرف حاصل از بازخريد سهام ممتاز		۱۰۰,۰۰۰
		(۲) ۱۳/۷/۱۳۸۱ سهام ممتاز قابل بازخريد		۲,۰۰۰,۰۰۰
		صرف سهام ممتاز قابل بازخريد		۵۰۰,۰۰۰
		سود و زیان انباشته		۲۰۰,۰۰۰
		وجوه نقد		$1,000 \times 2,700 =$ ۲,۷۰۰,۰۰۰

حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت سهامی بعد از تأسیس^۱

در مواردی که واحدهای تجاری نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند سرمایه آنها افزایش و در مواردی که سرمایه آنها بیش از میزان مورد نیاز باشد سرمایه آنها کاهش می یابد. به طور کلی، تغییرات سرمایه در شرکت های سهامی تابع مقررات و الزامات قانونی است.

۱- مواد ۱۵۷ تا ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷ راجع به تغییرات در سرمایه شرکت های سهامی است.

افزایش سرمایه

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود یا بازپرداخت بدهی‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. یکی از راه‌های تأمین منابع مالی افزایش سرمایه است. جهت افزایش سرمایه، هیأت مدیره باید گزارش توجیهی در این زمینه تهیه و همراه با گزارش بازرس قانونی برای تصویب به مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تسلیم نماید. افزایش سرمایه معمولاً به یکی از روش‌های زیر صورت می‌گیرد:

۱- صدور سهام جدید و پرداخت مبلغ اسمی سهام به طور نقد - در این گونه موارد، صاحبان سهام شرکت به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" می‌گویند. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین^۱ خریداری نماید. هنگامی که شرکت گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام را صادر می‌کند هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد، اما زمانی که سهامداران از امتیاز حق تقدم خرید سهام خود استفاده نموده و اقدام به واریز وجه نقد به حساب بانکی شرکت می‌نمایند ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{r} \times \qquad \qquad \qquad \text{وجه نقد} \\ \times \qquad \qquad \text{وجه واریزی بابت افزایش سرمایه} \end{array}$$

چنانچه سهامداران ظرف مهلت مقرر از حق تقدم خود استفاده نکنند حسب مورد تمام یا باقی مانده سهام جدید از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته می‌شود و وجه حاصله به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می‌شود. توضیح این که مبلغ اسمی سهام‌های مذکور نیز از خریداران اخذ و به حساب بانکی شرکت واریز می‌گردد.

پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، افزایش سرمایه به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌گردد:

$$\begin{array}{r} \times \qquad \qquad \text{وجه واریزی بابت افزایش سرمایه} \\ \times \qquad \qquad \text{سرمایه - سهام عادی} \end{array}$$

لازم به توضیح است که چنانچه بین تاریخ صدور حق تقدم خرید سهام و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "وجه واریزی بابت افزایش سرمایه" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

۲- تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید - این روش معمولاً در حالتی انجام می‌گیرد که به علت پایین بودن میزان نقدینگی، شرکت قادر به بازپرداخت بدهی‌های خود نمی‌باشد. در این گونه موارد، با طلبکاران شرکت توافق می‌شود که طلب خود را به سهام شرکت تبدیل نمایند. در این حالت ممکن است سهام جدید با صرف نیز

۱- طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

به طلبکاران واگذار شود. در هر حال ثبت حسابداری آن (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها) به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{array}{rcl} & \times & \text{حساب‌های پرداختنی} \\ \times & & \text{سرمایه - سهام عادی} \\ \times & & \text{صرف سهام عادی} \end{array}$$

۳- انتقال سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (بجز اندوخته قانونی) به سرمایه شرکت - در این گونه موارد، نیازی به پذیره‌نویسی نبوده و صاحبان سهام موجود بدون پرداخت وجه به نسبت سهامی که مالکند در افزایش سرمایه سهیم می‌شوند. در این حالت (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها)، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{rcl} \times & & \text{سود و زیان انباشته} \\ \times & & \text{اندوخته‌ها} \\ \times & & \text{صرف سهام عادی} \\ \times & & \text{سرمایه - سهام عادی} \end{array}$$

۴- تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی - یکی دیگر از راه‌های افزایش سرمایه، تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی است که در فصل یازدهم مورد بحث قرار گرفت.

۵- افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود - در این روش، سهام قبلی باطل گردیده و به جای آن سهام جدید با ارزش اسمی بالاتری واگذار می‌شود.^۱ این روش برای افزایش سرمایه بسیار نادر و حتی غیرضروری است و به جای آن شرکت می‌تواند سهام جدید صادر کند.

پاره سهم

تعداد سهام برخی از سهامداران ممکن است به گونه‌ای باشد که هنگام افزایش سرمایه (و یا هنگام توزیع سود سهمی که در فصل سیزدهم مورد بحث قرار خواهد گرفت) نتوانند تعداد معینی سهام را به طور کامل خریداری نمایند. برای مثال، در صورتی که شرکت معادل ۴۰ درصد افزایش سرمایه بدهد، سهامداری که تعداد ۹۱۸ سهم را در اختیار دارد محق به خرید $\frac{367}{2}$ سهم اضافی به قیمت تعیین شده می‌باشد، اما قانون تجارت اجازه صدور پاره سهم (یعنی کسری از یک سهم) را نمی‌دهد. در این گونه موارد، کل پاره سهم‌های ایجاد شده به طور یکجا از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته شده و وجه حاصل از فروش به بستانکاری سهامداران منظور می‌گردد.

مثال ۹-۱۲- سرمایه شرکت فرشته متشکل از ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی سهامداران به میزان ۲۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. بدین منظور در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۵ گواهی نامه حق تقدم خرید سهام صادر و برای کلیه سهامداران ارسال گردید.

۱- طبق ماده ۱۵۹ اصلاحیه قانون تجارت، افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود در صورتی که برای صاحبان سهام ایجاد تعهد کند، منوط به موافقت کلیه سهامداران است.

تا تاریخ ۱۳۸۱/۴/۲۵ کلیه سهامداران از حق تقدم خود استفاده نموده و وجه افزایش سرمایه را به حساب بانکی شرکت واریز نمودند. متعاقباً در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۱۰ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۲۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۴/۲۵ وجوه نقد
۲۰۰,۰۰۰	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه
۲۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۵/۱۰ وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه
۲۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی

کاهش سرمایه

کاهش سرمایه در شرکت‌های سهامی ممکن است به یکی از دو صورت زیر باشد:

۱- کاهش اجباری

۲- کاهش اختیاری

کاهش اجباری

کاهش اجباری سرمایه در دو حالت زیر اتفاق می‌افتد:

۱- بر اثر زیان‌های وارده - طبق ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت، در صورتی که بر اثر زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود، هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را تشکیل دهد تا موضوع انحلال یا بقای شرکت به شور و رأی گذاشته شود. هرگاه مجمع مزبور به انحلال شرکت رأی ندهد باید در همان جلسه سرمایه شرکت را به مبلغ موجود کاهش دهد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام عادی
x	سود و زیان انباشته

۲- تأخیر در اجرای تعهد صاحبان سهام - طبق ماده ۳۳ اصلاحیه قانون تجارت، مبلغ پرداخت نشده سهام (سهام تعهد شده) باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه (حداکثر پنج سال) مطالبه شود. در صورتی که ظرف مهلت قانونی مبلغ تعهد شده توسط سهامداران پرداخت نشود باید سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده کاهش یابد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام پذیره نویسی شده
x	تعهد صاحبان سهام

کاهش اختیاری

در مواردی که سرمایه شرکت بیش از میزان مورد نیاز باشد مجمع عمومی فوق‌العاده می‌تواند به پیشنهاد هیئت مدیره در مورد کاهش اختیاری سرمایه اتخاذ تصمیم نماید، مشروط بر آن که بر اثر کاهش سرمایه، به تساوی حقوق صاحبان سهام لطمه‌ای وارد نشود. کاهش اختیاری سرمایه معمولاً از طریق کاهش ارزش اسمی سهام به نسبت مساوی و تأدیه مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحب آن صورت می‌پذیرد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام عادی
x	وجوه نقد

پیوست: حسابداری سهام خزانه

سهام خزانه عبارت از سهامی است که توسط یک شرکت صادر شده و مجدداً توسط همان شرکت تحصیل گردیده و هنوز به فروش نرسیده و یا به طور رسمی ابطال نگردیده است. خرید سهام خزانه منجر به کاهش تعداد سهام صادره نمی‌شود، اما تعداد سهام در دست سهامداران را کاهش می‌دهد.

اگر چه سهام خزانه برخی از نشانه‌های یک دارایی را دارا می‌باشد، اما به عنوان یک دارایی تلقی نمی‌شود، زیرا اصولاً سهام خزانه دارای حق رأی نیست و سود سهام نیز به آن تعلق نمی‌گیرد، به همین دلیل در ترازنامه به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

روش‌های حسابداری سهام خزانه

برای ثبت مبادلات سهام خزانه دو روش حسابداری وجود دارد که عبارتند از:

۱- روش بهای تمام شده

۲- روش ارزش اسمی

هرچند در وضعیت‌های مشابه جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام تحت هر یک از روش‌های فوق یکسان است، اما نتایج حاصل از بکارگیری هر یک از دو روش در مورد اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام متفاوت است.

روش بهای تمام شده

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- هنگام تحصیل سهام خزانه - سهام خزانه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شود.

۲- هنگام فروش سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود؛^۱ و الف - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به حسابی تحت عنوان "صرف سهام خزانه" بستانکار می‌شود.

ب - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳- هنگام ابطال سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام و صرف سهام، به نسبت مقداری که ابطال گردیده است، بدهکار شده و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود و هرگونه تفاوت بین مبالغ مزبور؛

الف - در صورتی که مانده بستانکار باشد به حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که مانده بدهکار باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۱- در صورتی که خرید سهام خزانه در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته و تنها بخشی از آن به فروش رسیده باشد، بهای تمام شده سهام خزانه فروخته شده بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

مثال ۱۰-۱۲ - حقوق صاحبان سهام شرکت فروزان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ به شرح زیر است:

ریال

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی (۵,۰۰۰ سهم)	۵,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
سود و زیان انباشته	۵,۰۰۰,۰۰۰
سود و زیان انباشته	۱,۰۰۰,۰۰۰

مبادلات مرتبط با سهام خزانه در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۳/۱۵ خرید ۱,۰۰۰ سهم از سهام شرکت به قیمت هر سهم ۱,۷۰۰ ریال به عنوان سهام خزانه

۱۳۸۱/۴/۲۰ فروش ۳۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۷۵۰ ریال

۱۳۸۱/۵/۲۵ فروش ۲۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال

۱۳۸۱/۶/۳۱ ابطال رسمی باقی مانده سهام خزانه

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه به روش بهای تمام شده

حل:

۱,۰۰۰ × ۱,۷۰۰ =	۱,۷۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۱۵ سهام خزانه
	۱,۷۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰ × ۱,۷۵۰ =	۵۲۵,۰۰۰	۱۳۸۱/۴/۲۰ وجوه نقد
۳۰۰ × ۱,۷۰۰ =	۵۱۰,۰۰۰	سهام خزانه
	۱۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته
۲۰۰ × ۱,۶۰۰ =	۳۲۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۵/۲۵ وجوه نقد
	۱۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته
	۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته
۲۰۰ × ۱,۷۰۰ =	۳۴۰,۰۰۰	سهام خزانه
۵۰۰ × ۱,۰۰۰ =	۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۶/۳۱ سهام عادی
۱,۰۰۰,۰۰۰ × $\frac{۵۰۰}{۵,۰۰۰}$ =	۱۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
	۲۵۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
۵۰۰ × ۱,۷۰۰ =	۸۵۰,۰۰۰	سهام خزانه

روش ارزش اسمی

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش ارزش اسمی نیز همانند روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می گیرد:

۱- هنگام تحویل سهام خزانه - هنگام خرید سهام خزانه، حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خریداری شده و حساب صرف سهام، به نسبت مقداری که خریداری شده است، بدهکار شده و حساب وجوه نقد معادل قیمت خرید بستانکار می شود؛ و

الف - در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام کمتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام بیشتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان منظور می‌شود.

۲- هنگام فروش سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خزانه فروخته شده بستانکار می‌شود؛ و

الف - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳- هنگام ابطال سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام بدهکار شده و حساب سهام خزانه بستانکار می‌شود و چون صرف سهام در هنگام خرید سهام خزانه حذف شده و حساب سهام خزانه به ارزش اسمی نگهداری می‌شود، لذا هیچ‌گونه تفاوتی ایجاد نخواهد شد.

مثال ۱۱-۱۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۰-۱۲،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش ارزش اسمی

حل:

$1,000 \times 1,000 =$	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳×۱/۳/۱۵ سهام خزانه
$1,000,000 \times \frac{1,000}{5,000} =$	۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۵۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
$1,000 \times 1,700 =$	۱,۷۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
$300 \times 1,750 =$	۵۲۵,۰۰۰	۱۳×۱/۴/۲۰ وجوه نقد
$300 \times 1,000 =$	۳۰۰,۰۰۰	سهام خزانه
	۲۲۵,۰۰۰	صرف سهام خزانه
$200 \times 1,600 =$	۳۲۰,۰۰۰	۱۳×۱/۵/۲۵ وجوه نقد
$200 \times 1,000 =$	۲۰۰,۰۰۰	سهام خزانه
	۱۲۰,۰۰۰	صرف سهام خزانه
$500 \times 1,000 =$	۵۰۰,۰۰۰	۱۳×۱/۶/۳۱ سهام عادی
	۵۰۰,۰۰۰	سهام خزانه

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- مازاد قیمت فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن در کدامیک از حساب‌های زیر ثبت می‌شود؟

- الف) درآمد (ب) صرف سهام (ج) سود و زیان انباشته (د) بدهی به صاحبان سهام

۲- در مواردی که سهام به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی پذیره‌نویسی می‌شود، صرف سهام مربوطه در چه زمانی در حساب‌ها ثبت می‌شود؟

- الف) هنگام صدور سهام (ب) هنگام پذیره‌نویسی
ج) هنگام دریافت کل مبلغ پذیره‌نویسی شده (د) به نسبت وصول تعهد صاحبان سهام

۳- در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ شرکت فریدون در ازای تحویل یک قطعه زمین، تعداد ۲۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود را که ارزش بازار هر سهم آن در این تاریخ ۱,۶۰۰ ریال بود صادر کرد. ارزش متعارف زمین در تاریخ مبادله ۳۵۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴، صرف سهام عادی چند ریال بستانکار می‌شود؟

- الف) صفر (ب) ۱۲۰,۰۰۰ ریال (ج) ۱۵۰,۰۰۰ ریال (د) ۲۰۰,۰۰۰ ریال

۴- در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ شرکت فروزان تعداد ۴۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱۵۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی را به طور یکجا به مبلغ ۸۱۲,۷۰۰ ریال به فروش رساند. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز به ترتیب ۱,۲۵۰ ریال و ۲,۴۰۰ ریال بود. چه میزان از عواید حاصل از فروش سهام باید به سهام ممتاز تخصیص یابد؟

- الف) ۳۱۲,۷۰۰ ریال (ب) ۳۴۰,۲۰۰ ریال (ج) ۳۴۸,۳۰۰ ریال (د) ۳۶۰,۰۰۰ ریال

۵- با توجه به اطلاعات سؤال ۴، صرف سهام عادی به چه مبلغی باید در دفاتر ثبت شود؟

- الف) ۵۲,۷۰۰ ریال (ب) ۶۴,۴۰۰ ریال (ج) ۷۲,۵۰۰ ریال (د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۶- سود سهام معوق متعلق به سهام ممتاز جمع‌شونده، چگونه در ترازنامه گزارش می‌شود؟

- الف) جزء بدهی‌های جاری (ب) جزء حقوق صاحبان سهام
ج) به عنوان کاهنده سود انباشته (د) در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

• شرکت فرزین دارای ۶,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱۰۰ ریالی و ۳,۰۰۰ سهم عادی ۳۰۰ ریالی است. در سال گذشته هیچ‌گونه سودی بین سهامداران تقسیم نشده است. به سؤالات ۷ الی ۹ پاسخ دهید:

۷- چنانچه سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در سود باشد و مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

- الف) صفر (ب) ۹۰,۰۰۰ ریال (ج) ۱۵۰,۰۰۰ ریال (د) ۲۱۰,۰۰۰ ریال

۸- چنانچه سهام ممتاز دارای حق مشارکت کامل در سود و بدون سود انباشته باشد و مبلغ ۳۳۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

الف) صفر (ب) ۱۹۸,۰۰۰ ریال (ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال (د) ۲۷۵,۰۰۰ ریال

۹- چنانچه سهام ممتاز با سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در سود باشد و مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام توزیع شود، صاحبان سهام عادی چند ریال سود دریافت خواهند کرد؟

الف) صفر (ب) ۱۹۸,۰۰۰ ریال (ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال (د) ۲۷۵,۰۰۰ ریال

۱۰- طی سال ۱۳۸۱ شرکت سهامی فرزاد ۵۰۰ سهم ممتاز ۶ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی صادر و به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رساند. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به سه سهم عادی ۵۰۰ ریالی می باشد. در تاریخ ۱۳۸۳/۶/۳۱ تمامی سهام ممتاز به سهام عادی تبدیل گردید. ارزش بازار هر سهم عادی در تاریخ تبدیل ۸۲۰ ریال بود. در نتیجه تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، حساب سود و زیان انباشته چند ریال بدهکار می شود؟

الف) ۱۲۵,۰۰۰ ریال (ب) ۱۵۰,۰۰۰ ریال (ج) ۲۳۵,۰۰۰ ریال (د) ۶۰۵,۰۰۰ ریال

۱۱- شرکت سهامی فرهاد، در زمانی که سهام در دست سهامداران آن ۱۰۰,۰۰۰ سهم بود افزایش سرمایه داد. در اثر افزایش سرمایه معادل ۴۵,۰۰۰ گواهینامه حق تقدم خرید سهام صادر و ۵,۰۰۰ پاره سهم ایجاد گردید. میزان افزایش سرمایه شرکت چند درصد بوده است؟

الف) ۵ درصد (ب) ۴۰ درصد (ج) ۴۵ درصد (د) ۵۰ درصد

۱۲- شرکت فرشاد تعدادی از سهام خود را به عنوان سهام خزانه تحصیل نموده است. اثر این رویداد بر هر یک از موارد زیر چگونه است؟

جمع حقوق صاحبان سهام	سود هر سهم
الف) کاهش	کاهش
ب) کاهش	افزایش
ج) کاهش	بدون تأثیر
د) افزایش	کاهش

۱۳- در مواردی که سهام خزانه به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی آن خریداری شود، اثر تحصیل سهام خزانه بر جمع حقوق صاحبان سهام، در هر یک از روش های زیر چگونه است؟

روش بهای تمام شده	روش ارزش اسمی
الف) کاهش	کاهش
ب) کاهش	بدون تأثیر
ج) بدون تأثیر	کاهش
د) بدون تأثیر	بدون تأثیر

۱۴- حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی فرشید در ابتدای سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

ریال

سرمایه - سهام عادی ۱۰۰ ریالی	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴۰۰,۰۰۰

در سال ۱۳۸۱، شرکت تعداد ۲,۰۰۰ سهم از سهام خود را به قیمت هر سهم ۱۳۵ ریال خریداری و ابطال نمود. شرکت فرشید برای حسابداری سهام خزانه از روش بهای تمام شده استفاده می‌کند. بر اثر این رویداد، هر یک از حساب‌های زیر به چه مبلغی بدهکار می‌شود؟

صرف سهام عادی	سود و زیان انباشته
ریال	ریال
(الف) ۳۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
(ب) ۴۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
(ج) ۷۰,۰۰۰	صفر
(د) صفر	۷۰,۰۰۰

۱۵- با توجه به اطلاعات سؤال ۱۴، چنانچه شرکت فرشید برای حسابداری مبادلات سهام خزانه از روش ارزش اسمی استفاده نماید، جمع حقوق صاحبان سهام در اثر تحصیل و ابطال سهام خزانه چند ریال کاهش می‌یابد؟
 (الف) صفر (ب) ۲۰۰,۰۰۰ ریال (ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال (د) ۳۰۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۱۲-۱- شرکت اشکان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ تصمیم به فروش ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود به مبلغ هر سهم ۱,۲۰۰ ریال گرفت: رویدادهای زیر در ارتباط با سهام به وقوع پیوسته است:

- ۱- کلیه سهام پذیره‌نویسی و ۴۰ درصد آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.
 - ۲- شرکت به اطلاع سهامداران رساند که نسبت به ایفای تعهدات خود مبادرت نمایند.
 - ۳- کلیه پذیره‌نویسان به استثنای آقای الف که تعداد ۲۰۰ سهم را تعهد نموده بود به تعهدات خود عمل نمودند.
 - ۴- با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، سهام آقای الف به مبلغ هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه فروش مجدد پرداخت گردید.
 - ۵- طلب آقای الف پرداخت گردید.
 - ۶- ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.
- مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۱۲-۲- شرکت آرش در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ با آورده نقدی و غیرنقدی صاحبان سهام به شرح زیر تشکیل شد:

آورده‌های نقدی و غیرنقدی			
وجه نقد	زمین	ساختمان	تجهیزات
ریال	ریال	ریال	ریال
آقای A	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	
آقای B	۲۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰
آقای C	۴۰۰,۰۰۰		
آقای D	۲۰۰,۰۰۰		
	<u>۸۰۰,۰۰۰</u>	<u>۵۰۰,۰۰۰</u>	<u>۴۰۰,۰۰۰</u>

آورده‌های فوق ۴۰ درصد کل سرمایه بوده و مابقی سرمایه در تعهد صاحبان سهام می‌باشد

رویدادهای زیر نیز در سال ۱۳۸۱ به وقوع پیوسته است:

۱۳۸۱/۵/۱۵ شرکت ۶۰ درصد مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه و مهلت دو ماهه‌ای جهت پرداخت سهامداران تعیین نمود.

۱۳۸۱/۷/۱۴ کلیه سهامداران به استثنای آقای D مبلغ مطالبه شده را به حساب بانک شرکت واریز نمودند.

۱۳۸۱/۷/۲۵ پس از طی مراحل قانونی، سهام آقای D از طریق جراید به مزایده گذاشته شد. هزینه آگهی بالغ بر ۶۵,۰۰۰ ریال گردید که توسط شرکت پرداخت شد.

۱۳۸۱/۸/۱۰ سهام آقای D به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳۸۱/۸/۱۴ چکی معادل طلب آقای D بابت سهام فروخته شده وی صادر و به ایشان تسلیم گردید.

۱۳۸۱/۸/۲۱ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۱۲-۳- شرکت سیاوش تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی را جهت تحصیل یک قطعه زمین صادر نمود. ارزش دفتری

زمین در دفاتر فروشنده ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم جهت تحصیل زمین در دفتر روزنامه با توجه به هر یک از وضعیت‌های مستقل زیر:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۰۰ ریال است و ارزش متعارف زمین در دسترس نیست.

(۲) زمین به مبلغ ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است و ارزش بازار سهام قابل تعیین نمی‌باشد.

(۳) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال است و زمین به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۱۲-۴- شرکت داریوش در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تعداد ۳,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی را

یکجا به مبلغ ۷,۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۵۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۵۰۰ ریال باشد.

(۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال و ارزش بازار سهام ممتاز مشخص نباشد.

(۳) ارزش بازار هیچ‌کدام از انواع سهام مشخص نباشد.

۱۲-۵- ارزش اسمی هر سهم عادی و ممتاز شرکت بهنوش به ترتیب ۱,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال می‌باشد. معاملات مربوط به سهام در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر در این شرکت صورت گرفته است:

۱- تعداد ۲,۵۰۰ سهم ممتاز به قیمت هر سهم ۲,۸۰۰ ریال نقداً به فروش رسید و سهام مربوط صادر گردید.

۲- تعداد ۴,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال پذیره نویسی شد و ۴۰ درصد بهای سهام نقداً دریافت گردید. باقی مانده بهای سهام باید در سه قسط پرداخت گردد.

۳- تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال برای مؤسسين صادر و ۷۵ درصد بهای آن دریافت شد و باقی مانده به عنوان حق الزحمه مؤسسين به منظور تأسیس شرکت تلقی گردید.

۴- تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی و ۵۰۰ سهم ممتاز یکجا به طور نقد به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید. در تاریخ فروش، ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۹۰۰ ریال بود.

۵- اولین قسط سهام پذیره نویسی شده (موضوع بند ۲) وصول گردید.

۶- تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی برای تحصیل ماشین آلات دست دوم صادر گردید. در تاریخ صدور ارزش دفتری ماشین آلات در دفاتر فروشنده ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال بود.

مطلوبست:

(۱) ثبت معاملات سهام در دفتر روزنامه

(۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه (فرض کنید مانده سود انباشته در پایان سال ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال است).

۱۲-۶- سرمایه شرکت گلنوش متشکل از ۴,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۰۰۰ ریالی و ۱۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. سود خالص ۳ سال اخیر شرکت به شرح زیر بوده است:

سال	سود خالص
ریال	
۱۳۸۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
۱۳۸۲	۱,۸۰۰,۰۰۰
۱۳۸۳	۲,۵۰۰,۰۰۰

شرکت در هیچ‌یک از سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. با فرض این که در سال ۱۳۸۳ شرکت در نظر داشته باشد کل سود سال جاری و ۵۰ درصد سود سال‌های قبل را بین سهامداران تقسیم کند، مطلوبست: محاسبه سود هر گروه از سهام (سهام ممتاز و عادی) در هر یک از حالات زیر:

(۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

(۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

(۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

(۴) سهام ممتاز با سود انباشته و دارای مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۱۲-۷- سهام منتشر شده شرکت کورش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۱۰ درصد	۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۸ درصد	۱,۰۰۰ ریالی با حق مشارکت کامل	۴,۰۰۰ سهم
سهام عادی	۱,۰۰۰ ریالی	۶,۰۰۰ سهم

در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.
مطلوبست: محاسبه سود هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

(۱) ۸۴۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۳) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۲-۸- سرمایه منتشر شده شرکت کیانوش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۸ درصد	۲,۰۰۰ ریالی جمع شونده بدون حق مشارکت در سود اضافی	۱,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۶ درصد	۱,۵۰۰ ریالی جمع شونده با حق مشارکت در ۲ درصد سود اضافی	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۱۲ درصد	۱,۰۰۰ ریالی غیرجمع شونده با حق مشارکت کامل در سود	۳,۰۰۰ سهم
سهام عادی	۳,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰ سهم

در سه سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.
مطلوبست: محاسبه سود تعلق گرفته به هر سهم برای هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

(۱) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ۳,۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۲-۹- شرکت کیومرث در سنوات قبل اقدام به صدور ۲,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۵۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی به قیمت هر سهم ۳,۲۵۰ ریال نموده است. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود، کلیه دارندگان سهام ممتاز مبادرت به تبدیل سهام خود به سهام عادی نمودند.
مطلوبست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹

(۲) با فرض این که هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۳ سهم عادی باشد، ثبت روزنامه لازم را انجام دهید.

۱۲-۱۰- شرکت کتابون در سنوات قبل اقدام به صدور ۳,۰۰۰ سهم ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید به اختیار شرکت نموده است. سهام مذکور در تاریخ صدور به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۱ شرکت کلیه سهام مورد اشاره را به ازای هر سهم ۱,۶۰۰ ریال بازخرید نمود.
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۱

۱۱-۱۲- سرمایه شرکت کیوان (که از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می باشد) متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۲۰ مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام شرکت مذکور به منظور اتخاذ تصمیم درخصوص افزایش سرمایه تشکیل و تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی صاحبان سهام به میزان ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۲۴ برای کلیه سهامداران گواهی نامه حق تقدم خرید سهام (که در آن مهلت استفاده از حق تقدم دو ماه تعیین شده بود) صادر و ارسال شد. تا تاریخ ۱۳۸۱/۹/۲۴ (پایان مهلت استفاده از حق تقدم خرید سهام) مبلغ ۴,۶۵۰,۰۰۰ ریال (معادل ارزش اسمی ۴,۶۵۰ سهم) به حساب بانکی تعیین شده واریز گردید. در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۲۸ حق تقدم های استفاده نشده (و پاره سهم های ایجاد شده در اثر افزایش سرمایه) به طور یکجا از طریق سازمان بورس اوراق بهادار به مبلغ خالص ۵۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید. مبلغ اسمی سهام های مذکور نیز در این تاریخ از خریداران وصول و به حساب بانکی شرکت واریز شد. در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۱۵ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت ها ثبت و برگه سهام حاصل از افزایش سرمایه صادر و به سهامداران تحویل گردید. مطلوبیست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

۱۲-۱۲- سرمایه شرکت کیوان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است که به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال صادر و به فروش رسیده است. رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

- ۱- خرید ۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال
- ۲- فروش ۶۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۵۰ ریال
- ۳- واگذاری ۵۰۰ سهم از سهام خزانه در ازای تحصیل یک قطعه زمین. در تاریخ مبادله، ارزش بازار هر سهم ۱,۴۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۷۲۰,۰۰۰ ریال بود.
- ۴- فروش ۴۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۳۰۰ ریال
- ۵- ابطال رسمی باقی مانده سهام خزانه

مطلوبیست:

(۱) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که برای ثبت مبادلات سهام خزانه:

الف) از روش بهای تمام شده استفاده شود.

ب) از روش ارزش اسمی استفاده شود.

(۲) تعیین اثر هر یک از رویدادهای فوق بر عناصر صورت های مالی به شرح جدول زیر با استفاده از روش های بهای تمام شده و ارزش اسمی برای ثبت مبادلات سهام خزانه (پاسخ خود را در هر مورد به اختصار با استفاده از واژه های "افزایش"، "کاهش" و "بدون تأثیر" ارائه دهید).

رویداد	دارایی ها	بدهی ها	حقوق صاحبان سهام	سرمایه پرداخت شده	سود انباشته	سود خالص
۱						
۲						
۳						
۴						
۵						

فصل سیزدهم

حسابداری حقوق صاحبان سهام

سود انباشته، اندوخته‌ها و سود سهام

در پایان هر دوره مالی، پس از بستن حساب‌های موقت، مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود و بخشی از مانده این حساب به اقلامی نظیر اندوخته‌ها و سود سهام تخصیص می‌یابد. بنابراین مانده سود انباشته در پایان هر دوره مالی عبارت از مجموع سود خالص دوره‌های مالی قبل شرکت منهای سودهای توزیع شده و مبالغ تخصیص یافته به اندوخته‌ها می‌باشد. سود انباشته به عنوان آخرین رقم در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود^۱. متداول‌ترین اقلامی که موجب افزایش یا کاهش سود انباشته می‌شوند در حساب T، در زیر نشان داده شده است.

سود و زیان انباشته			
×	۱- سود خالص	×	۱- زیان خالص
×	۲- تعدیلات سنواتی	×	۲- تعدیلات سنواتی
		×	۳- اندوخته‌ها
		×	۴- سود سهام

در ادامه این فصل، نحوه حسابداری اندوخته‌ها و سود سهام مورد بحث قرار می‌گیرد.

۱- در صورتی که مانده حساب سود و زیان انباشته بدهکار باشد اصطلاحاً "زیان انباشته" نامیده می‌شود که به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

اندوخته‌ها

اصطلاح اندوخته در حسابداری برای توصیف محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام بکار گرفته می‌شود. به عبارت دیگر اندوخته بخشی از سود قابل تخصیص می‌باشد که بین صاحبان سهام تقسیم نشده و در واحد تجاری باقی می‌ماند. محدودیت در توزیع سود انباشته ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

۱- محدودیت‌های قانونی - طبق ماده ۱۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، هیئت مدیره مکلف است هر سال ۵ درصد از سود خالص را به عنوان اندوخته قانونی موضوع نماید. منظور نمودن اندوخته مذکور تا زمانی که به ۱۰ درصد سرمایه شرکت برسد، الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نبوده و تا زمان انحلال شرکت قابل تقسیم بین سهامداران نمی‌باشد.

۲- محدودیت‌های قراردادی - گاهی اوقات مفاد قراردادهای به گونه‌ای است که مستلزم تخصیص بخشی از سود انباشته به عنوان اندوخته می‌باشد، مانند اندوخته وجوه استهلاکی برای بازخرید اوراق قرضه.

۳- سایر محدودیت‌ها - در برخی موارد به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت‌های آتی شرکت، بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بخشی از سود انباشته برای اهداف خاصی کنار گذاشته می‌شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته اختیاری" می‌گویند، مانند اندوخته توسعه دارایی‌های ثابت.

هنگام تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها، حساب سود و زیان انباشته معادل مبلغ تخصیص یافته بدهکار شده و حساب اندوخته مورد نظر (اندوخته قانونی، اندوخته توسعه و تکمیل و ...) بستانکار می‌شود. از نظر مقاصد گزارشگری مالی نیز هر یک از اندوخته‌ها به طور جداگانه در ترازنامه و گردش حساب سود (زیان) انباشته گزارش می‌شود.

لازم به توضیح است که تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها تأثیری بر جمع حقوق صاحبان سهام و دارایی‌های واحد تجاری ندارد، زیرا اندوخته‌ها و سود انباشته هر دو از اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌باشند.

مثال ۱-۱۳- سود و زیان انباشته شرکت کاوه در ابتدای سال ۱۳۸۱ دارای مانده بدهکاری معادل ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۲۵ تصویب نمود که معادل ۵ درصد سود خالص به عنوان اندوخته قانونی و مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای توسعه کارخانه تخصیص یابد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

حل:

۱۳۸۲/۴/۲۵ سود و زیان انباشته

۲۴۰,۰۰۰

اندوخته قانونی

۴۰,۰۰۰

اندوخته توسعه و تکمیل

۲۰۰,۰۰۰

$800,000 \times 5\% =$

سود سهام

سود سهام معرف آن بخش از منافع واحد تجاری است که بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بین سهامداران تقسیم می‌شود.^۱ سود سهام هنگامی به عنوان بدهی قطعی (سود سهام پرداختنی) در دفاتر شناسایی می‌شود که مجمع عمومی صاحبان سهام پرداخت آن را تصویب (اعلام) نماید و تا زمانی که مجمع عمومی پرداخت آن را تصویب نکرده باشد، هیچ‌گونه تعهدی در مورد پرداخت سود برای شرکت ایجاد نخواهد شد. لازم به ذکر است که سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ تشکیل مجمع عمومی مالک سهام باشند و نام آن‌ها در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت رسیده باشد.

انواع سود سهام

سود سهام را به شکل‌های زیر می‌توان بین صاحبان سهام توزیع کرد:

۱- سود نقدی

۲- سود غیر نقدی

۳- سود تصفیه

۴- سود سهمی

پرداخت سود سهام به هر یک از اشکال فوق (به استثنای سود سهمی)، موجب کاهش حقوق صاحبان سهام می‌شود.

سود نقدی

سود نقدی معمول‌ترین شکل توزیع سود بین سهامداران است. در خصوص توزیع سود نقدی سهام، باید سه مقطع تاریخی زیر را مورد توجه قرار داد:

۱- تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره - در تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره (که همان تاریخ ترازنامه است)، هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد و تنها موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود.

۲- تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی - در تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× سود و زیان انباشته

× سود سهام پرداختنی

۳- تاریخ پرداخت سود سهام - طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، سود سهام تصویب شده توسط مجمع عمومی باید حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب به سهامداران پرداخت شود. در تاریخ پرداخت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× سود سهام پرداختنی

× وجوه نقد

۱- طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی در صورت وجود سود قابل تقسیم، ملزم به تقسیم حداقل ۱۰ درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام می‌باشند. طبق ماده ۲۳۹ قانون مزبور سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان‌های سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته‌های اختیاری به‌علاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.

مثال ۱۳-۲- سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره شرکت شادی برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۱۸ تشکیل و پرداخت مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی را تصویب نمود. این سود در تاریخ ۱۳۸۲/۷/۳۰ به سهامداران پرداخت گردید. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.
۱۳۸۲/۳/۱۸	سود و زیان انباشته ۶۰۰,۰۰۰
۶۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۱۳۸۲/۷/۳۰	سود سهام پرداختنی ۶۰۰,۰۰۰
۶۰۰,۰۰۰	وجوه نقد

سود غیر نقدی

در اغلب موارد سود سهام به صورت نقدی بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد، اما گاهی اوقات واحدهای تجاری به دلیل کمبود نقدینگی ممکن است سود سهام را به شکل دارایی‌های غیر نقدی نظیر موجودی کالا و سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها بین صاحبان سهام توزیع نمایند که اصطلاحاً به آن سود سهام غیر نقدی اطلاق می‌شود. در این‌گونه موارد، واحد تجاری باید دارایی‌های غیر نقدی را در تاریخ اعلام سود سهام بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی نموده و تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف دارایی را به عنوان سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی شناسایی و قبل از ثبت سود سهام تصویب شده در دفاتر ثبت نماید. توضیح این که هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش بازار دارایی‌های مذکور از تاریخ تصویب سود سهام تا تاریخ پرداخت آن متوجه سهامداران بوده و از این بابت ثبتی در حساب‌های شرکت صورت نمی‌گیرد.

مثال ۱۳-۳- در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۰ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت خشایار تصویب نمود که موجودی مواد اولیه مازاد بر نیاز شرکت به عنوان سود غیر نقدی بین صاحبان سهام توزیع گردد. در این تاریخ ارزش دفتری موجودی مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود. این سود غیر نقدی در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۲۰ بین سهامداران توزیع گردید. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۱/۳/۲۰	موجودی مواد اولیه ۱۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰	سود حاصل از واگذاری موجودی‌ها
۶۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
۶۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۱۳۸۱/۵/۲۰	سود سهام پرداختنی ۶۰۰,۰۰۰
۶۰۰,۰۰۰	موجودی مواد اولیه

سود تصفیه

مجمع عمومی صاحبان سهام می‌تواند تصمیم بگیرد مبالغ صرف سهام و یا اندوخته‌های قابل تقسیم را بین صاحبان سهام توزیع نماید. هرگونه توزیع سود سهام از محلی غیر از سود انباشته اصطلاحاً سود تصفیه یا سود تسویه نامیده می‌شود. در این‌گونه موارد، در تاریخ اعلام سود، حساب صرف سهام یا اندوخته مورد نظر برحسب مورد بدهکار شده و حساب سود سهام پرداختنی بستانکار می‌شود.

مثال ۴-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت اسفندیار در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۲۴ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت اسفندیار تصویب نمود که مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بین صاحبان سهام توزیع گردد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۲/۲/۲۴ سود و زیان انباشته	۳۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰
سود سهام پرداختنی	۴۰۰,۰۰۰

سود سهمی

سود سهمی سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی)، به نسبت تعداد سهام قبلی، بین سهامداران توزیع می‌گردد. به بیان دیگر می‌توان گفت که توزیع سود سهمی همان افزایش سرمایه از محل سود انباشته یا صرف سهام یا اندوخته‌ها است.

توزیع سود به شکل سهام هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها، بدهی‌ها و یا جمع حقوق صاحبان سهام ایجاد نمی‌کند و تنها موجب تغییر در اجزای تشکیل‌دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شود. با توجه به این که در اثر اعلام سود سهمی تعداد سهام صادره افزایش می‌یابد، در نتیجه ارزش دفتری هر سهم و همچنین قیمت بازار هر سهم کاهش خواهد یافت.

هنگامی که سود سهمی اعلام می‌شود حساب سود و زیان انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها برحسب مورد بدهکار شده و حساب "سود سهمی قابل توزیع" بستانکار می‌گردد و پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، حساب "سود سهمی قابل توزیع" به حساب "سرمایه - سهام" انتقال می‌یابد.

چنانچه بین تاریخ اعلام سود سهمی و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "سود سهمی قابل توزیع" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

مثال ۵-۱۳- مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت رستم در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۸ توزیع سود سهمی به میزان ۳۰ درصد از محل سود انباشته را تصویب نموده و سرمایه شرکت را از مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱۲ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۴/۱۸ و ۱۳۸۱/۶/۱۲ به ترتیب ۱,۶۰۰ ریال و ۱,۳۵۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۳۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته ۱۳۸۱/۴/۱۸
۳۰۰,۰۰۰	سود سهمی قابل توزیع
۳۰۰,۰۰۰	سود سهمی قابل توزیع ۱۳۸۱/۶/۱۲
۳۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی

لازم به توضیح است که سود سهمی به ارزش اسمی ثبت می‌شود.

تجزیه سهام

کاهش در ارزش اسمی هر سهم و افزایش در تعداد سهام صادره متناسب با کاهش واقع شده در ارزش اسمی هر سهم اصطلاحاً تجزیه سهام نامیده می‌شود.^۱ برای مثال، تجزیه ۱ به ۲ سهام ۱,۰۰۰ ریالی موجب می‌شود که ارزش اسمی هر سهم جدید به ۵۰۰ ریال کاهش یابد. تجزیه سهام معمولاً زمانی صورت می‌گیرد که خرید و فروش سهام شرکت در بازار رونق نداشته باشد. هنگام تجزیه سهام، سهام قبلی باطل و به جای آن سهام جدید از همان نوع و با ارزش اسمی کمتر صادر می‌شود. هنگامی که تجزیه سهام صورت می‌گیرد نیازی به انجام هیچ‌گونه ثبت حسابداری نمی‌باشد، چرا که در اثر تجزیه سهام تغییری در مبلغ سرمایه ثبت شده، صرف سهام، اندوخته‌ها و سود انباشته و همچنین جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام صورت نمی‌گیرد و تنها ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره تغییر می‌کند و این تغییرات نیز باید از طریق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

مقایسه سود سهمی و تجزیه سهام

تأثیر سود سهمی و تجزیه سهام بر اقلام ساختار سرمایه در جدول زیر خلاصه شده است:

تجزیه سهام	سود سهمی	
افزایش می‌یابد	افزایش می‌یابد	تعداد سهام صادره
کاهش می‌یابد	تغییر نمی‌کند	ارزش اسمی هر سهم
کاهش می‌یابد	کاهش می‌یابد	ارزش دفتری هر سهم
تغییر نمی‌کند	افزایش می‌یابد	سرمایه ثبت شده
تغییر نمی‌کند	کاهش می‌یابد	سود انباشته
تغییر نمی‌کند	تغییر نمی‌کند	جمع حقوق صاحبان سهام
تغییر نمی‌کند	تغییر می‌کند	اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام

۱- گاهی اوقات تجزیه سهام ممکن است بدین صورت باشد که ارزش اسمی هر سهم افزایش و تعداد سهام متناسب با آن کاهش یابد که اصطلاحاً به آن تجزیه سهام معکوس گفته می‌شود. تجزیه سهام معکوس در عمل کمتر صورت می‌گیرد و معمولاً شرکت‌هایی اقدام به این کار می‌کنند که قیمت سهام آن‌ها در بازار به پایین‌ترین سطح خود رسیده باشد و با تجزیه سهام معکوس و کم کردن تعداد سهام سعی می‌کنند که قیمت بازار سهام خود را افزایش دهند.

مثال ۶-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت سهراب در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰

شرکت تصمیم دارد (۱) توزیع سود سهمی به میزان ۱۰۰ درصد از محل سود انباشته و یا (۲) تجزیه سهام ۱ به ۲ (یعنی ۲ سهم جدید در مقابل ۱ سهم قبلی) را تصویب نماید.

مطلوبست: مقایسه اثرات مربوط به توزیع سود سهمی و تجزیه سهام

حل:

حقوق صاحبان سهام		حقوق صاحبان سهام
در حال حاضر	(۱) توزیع سود سهمی	(۲) تجزیه سهام
سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۶,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه - سهام عادی ۵۰۰ ریالی		۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰
	۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰

پیوست ۱: ارزش دفتری هر سهم

برای ارزیابی ارزش ویژه شرکت از ارزش دفتری هر سهم عادی استفاده می‌شود. در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها فقط از نوع عادی می‌باشد، ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام بر تعداد سهام عادی صادر شده به دست می‌آید، یعنی:

$$\text{جمع حقوق صاحبان سهام} = \text{ارزش دفتری هر سهم عادی} \times \text{تعداد سهام عادی}$$

مثال ۷-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت اشکبوس در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۸,۷۰۰,۰۰۰

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$۵,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱,۰۰۰ = ۵,۰۰۰ \quad \text{تعداد سهام عادی}$$

$$\frac{۸,۷۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۱,۷۴۰ \quad \text{ارزش دفتری هر سهم عادی}$$

در شرکت‌هایی سرمایه آن‌ها متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز می‌باشد برای محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی، ابتدا حقوق صاحبان سهام ممتاز (ارزش تصفیه سهام ممتاز^۱ بعلاوه کلیه سودهای معوق) محاسبه و از جمع حقوق صاحبان سهام کسر می‌شود، سپس حاصل بر تعداد سهام عادی صادر شده تقسیم می‌گردد، یعنی:

$$\text{حقوق صاحبان سهام ممتاز} - \text{جمع حقوق صاحبان سهام} = \text{ارزش دفتری هر سهم عادی} \\ \text{تعداد سهام عادی}$$

مثال ۸-۱۳- حقوق صاحبان سهام شرکت بهادر در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
سهام ممتاز ۱۲ درصد جمع شونده ۱,۰۰۰ ریالی	۱,۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۴۰۰,۰۰۰
سهام عادی ۲,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
	<u>۹,۵۰۰,۰۰۰</u>

با فرض این‌که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۸۰۰ ریال باشد و سود سهام ممتاز برای سال جاری اعلام نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$\begin{aligned} \text{تعداد سهام عادی} &= 4,000,000 \div 2,000 = 2,000 \\ \text{تعداد سهام ممتاز} &= 1,500,000 \div 1,000 = 1,500 \\ \text{ارزش تصفیه سهام ممتاز} &= 1,500 \times 1,800 = 2,700,000 \\ \text{سود معوق سهام ممتاز} &= 1,500,000 \times 12\% = 180,000 \\ \text{ارزش دفتری هر سهم عادی} &= \frac{9,500,000 - (2,700,000 + 180,000)}{2,000} = 3,310 \end{aligned}$$

پیوست ۲: میانگین سود هر سهم

منظور از میانگین سود هر سهم سودی است که به هر سهم عادی تعلق می‌گیرد. میانگین سود هر سهم به عنوان یکی از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی مورد توجه سهامداران و سرمایه‌گذاران بالقوه می‌باشد.

در مواردی که سرمایه شرکت تنها متشکل از سهام عادی باشد، میانگین سود هر سهم از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{میانگین سود هر سهم} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره}}$$

۱- در صورتی که برای سهام ممتاز ارزش تصفیه تعیین نشده باشد، حقوق صاحبان سهام ممتاز برابر با ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی بعلاوه صرف سهام) بعلاوه کلیه سودهای معوق آن می‌باشد.

در مواردی که سرمایه شرکت متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز باشد، میانگین سود هر سهم از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره} = \frac{\text{سود سهام ممتاز} - \text{سود خالص}}{\text{میانگین سود هر سهم}}$$

در خصوص سود سهام ممتاز موارد زیر قابل ذکر است:

۱- در صورتی که سهام ممتاز بدون سود انباشته (غیر جمع شونده) باشد، تنها در صورت اعلام سود، سود سهام ممتاز سال جاری از سود خالص کسر می‌شود.

۲- در صورتی که سهام ممتاز با سود انباشته (جمع شونده) باشد، سود سهام ممتاز برای سال جاری، صرف نظر از اعلام یا عدم اعلام سود، از سود خالص کسر می‌شود. لازم به توضیح است که سودهای معوق سهام ممتاز در محاسبات منظور نمی‌شود.

محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره

میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران طی دوره با توجه به تعداد سهام و کسری از دوره جاری که سهام در دست سهامداران بوده است محاسبه می‌شود. برای این منظور تعداد سهام عادی در دست سهامداران در ابتدای دوره و تغییرات طی دوره شامل صدور سهام جدید، بازخرید و ابطال سهام، تحصیل سهام خزانه، فروش سهام خزانه، تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی در نظر گرفته می‌شود.

لازم به توضیح است که تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی عطف به ماسبق می‌شود یعنی در هر تاریخی که این سه مورد رخ دهد فرض می‌شود که سهام از ابتدای دوره جاری در دست سهامداران بوده است.

مثال ۹-۱۳- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت گودرز در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۸,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در طی سال به شرح زیر می‌باشد:

۱۳۸۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۰ درصد سهام قبلی

۱۳۸۱/۵/۱ اعلام و توزیع ۵۰ درصد سود سهمی

۱۳۸۱/۷/۱ تحصیل ۲,۸۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱۳۸۱/۹/۱ فروش ۱,۸۰۰ سهم از سهام خزانه

۱۳۸۱/۱۱/۱ تجزیه سهام ۱ به ۲

سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت گودرز طی سال ۱۳۸۱

(۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳۸۱

حل:

$$1) \left\{ \left[8,000 + \left(8,000 \times \%20 \times \frac{9}{12} \right) \right] \times \frac{1}{5} - \left(2,800 \times \frac{6}{12} \right) + \left(1,800 \times \frac{4}{12} \right) \right\} \times 2 = 26,000$$

میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران

$$2) \frac{6,500,000}{26,000} = 250 \quad \text{میانگین سود هر سهم عادی}$$

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- اصطلاح "اندوخته" در حسابداری برای توصیف کدامیک از موارد زیر بکار گرفته می‌شود؟

- الف) استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود
- ب) زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی‌ها
- ج) مبلغ غیرقابل وصول حساب‌های دریافتنی
- د) محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام

۲- هیئت مدیره شرکت گشتاسب در جلسه مورخ ۱۳۸۲/۲/۱۵، پس از تأیید صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹، سود سهام نقدی را به ازای هر سهم به مبلغ ۴۰۰ ریال پیشنهاد نمود. مجمع عمومی صاحبان سهام در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۱۸ تشکیل و سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره را تصویب کرد. این سود از تاریخ ۱۳۸۲/۴/۳۱ قابل پرداخت به سهامداران می‌باشد. سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ..... سهامدار بوده باشند.

الف) ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ ب) ۱۳۸۲/۲/۱۵ ج) ۱۳۸۲/۳/۱۸ د) ۱۳۸۲/۴/۳۱

۳- کدامیک از انواع سود سهام موجب کاهش حقوق صاحبان سهام نمی‌شود؟

- الف) سود نقدی
- ب) سود غیرنقدی
- ج) سود سهمی
- د) سود تصفیه

۴- در اثر اعلام و توزیع سود غیرنقدی، دارایی غیرنقدی به ثبت می‌شود و سود انباشته:

- الف) ارزش متعارف، کاهش می‌یابد.
- ب) ارزش متعارف، تغییر نمی‌کند.
- ج) بهای تمام شده، کاهش می‌یابد.
- د) بهای تمام شده، تغییر نمی‌کند.

۵- توزیع سود از محلی غیر از سود انباشته، اصطلاحاً نامیده می‌شود.

- الف) سود نقدی
- ب) سود غیرنقدی
- ج) سود تصفیه
- د) سود تعهد شده

۶- اعلام و توزیع سود سهمی چه تأثیری بر هر یک از حساب‌های زیر دارد؟

	سهام عادی	صرف سهام
الف)	افزایش	افزایش
ب)	افزایش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	افزایش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۷- حقوق صاحبان سهام شرکت طهماسب در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۱,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۵، مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت طهماسب ۲۰ درصد سود سهمی برای سهامداران اعلام نمود. سهام مذکور در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۳۱، پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، بین صاحبان سهام توزیع گردید. قیمت بازار سهام عادی شرکت در تاریخ‌های مختلف به شرح زیر بوده است:

تاریخ	قیمت بازار هر سهم
	ریال
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱,۲۰۰
۱۳۸۲/۲/۱۵	۱,۲۵۰
۱۳۸۲/۴/۳۱	۱,۱۰۰

در نتیجه اعلام و توزیع سود سهمی، سود انباشته چند ریال بدهکار می‌شود؟

الف) ۲۰۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۸- تأثیر تجزیه سهام بر ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره چگونه است؟

ارزش اسمی هر سهم	تعداد سهام صادره
الف) کاهش می‌یابد	افزایش می‌یابد
ب) کاهش می‌یابد	تأثیری ندارد
ج) افزایش می‌یابد	کاهش می‌یابد
د) تأثیری ندارد	تأثیری ندارد

۹- سود سهمی و تجزیه سهام هر دو موجب تغییر در:

الف) سود انباشته می‌شوند. ب) تعداد سهام صادره می‌شوند.
ج) ارزش اسمی هر سهم می‌شوند. د) اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شوند.

۱۰- کدامیک از موارد زیر موجب کاهش جمع حقوق صاحبان سهام می‌شود؟

الف) سود سهمی ب) تجزیه سهام
ج) خرید سهام خزانه د) تخصیص سود انباشته به اندوخته

۱۱- حقوق صاحبان سهام شرکت لهراسب در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
۵۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده
۷۵۰,۰۰۰	سهام عادی ۵۰۰ ریالی
۱۵۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۴۰۰,۰۰۰	سود انباشته

ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۲۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته سود سهام ممتاز پرداخت نشده است. ارزش دفتری هر سهم عادی چند ریال است؟

الف) ۵۰۰ ریال ب) ۶۰۰ ریال ج) ۷۰۰ ریال د) ۸۰۰ ریال

۱۲- به منظور محاسبه میانگین سود هر سهم، کدامیک از موارد زیر از سود خالص کسر می شود؟

- الف) سود معوق سهام ممتاز جمع شونده
 ب) سود سهام ممتاز جمع شونده، صرف نظر از اعلام یا عدم اعلام سود سهام
 ج) سود سهام ممتاز غیر جمع شونده، صرف نظر از اعلام یا عدم اعلام سود سهام
 د) هر سه مورد

مسائل

۱۳-۱- اطلاعات زیر در پایان سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ از مدارک حسابداری شرکت چنگیز استخراج شده است:

ریال	
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۱۵۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۸۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۱,۲۰۰,۰۰۰	سود انباشته ابتدای سال
۲,۵۰۰,۰۰۰	سود خالص (پس از کسر مالیات)

مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۲۵ تشکیل و تصمیمات زیر را اتخاذ نمود:

- ۱- احتساب اندوخته قانونی طبق اصلاحیه قانون تجارت
 - ۲- تخصیص مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل
 - ۳- تقسیم مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سود سهام
 - ۴- توزیع سود سهمی به میزان ۳۰ درصد
- مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

۱۳-۲- ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال		ریال	
۱,۲۰۰,۰۰۰	بدهی‌های جاری	۱,۲۰۰,۰۰۰	موجودی نقد
۸۰۰,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری	۲,۳۰۰,۰۰۰	سایر دارایی‌های جاری
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۲۰۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱,۵۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۱,۸۰۰,۰۰۰	سایر دارایی‌های غیر جاری
<u>۸,۵۰۰,۰۰۰</u>		<u>۸,۵۰۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست:

(۱) تعیین حداکثر مبلغی که به عنوان سود نقدی می‌توان پرداخت کرد.

(۲) با فرض آن که سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام برسد، ثبت‌های روزنامه را در تاریخ‌های زیر ارائه دهید:

الف) تاریخ پیشنهاد سود سهام

ب) تاریخ تصویب سود سهام

ج) تاریخ پرداخت سود سهام

۱۳-۳- شرکت یوسف به دلیل آن که از لحاظ نقدینگی در مضیقه بود تصمیم گرفت تعداد ۵,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت یعقوب را که بهای تمام شده آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود به عنوان سود غیر نقدی بین صاحبان سهام خود توزیع کند. ارزش اسمی هر سهم شرکت یعقوب ۱,۰۰۰ ریال و قیمت بازار هر سهم آن در تاریخ تصویب سود ۲,۰۰۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۱۳-۴- سود خالص شرکت الیاس در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود. در تاریخ ۲۴ اردیبهشت ماه ۱۳۸۲ مجمع عمومی صاحبان سهام تصویب نمود که مبلغ مذکور بعلاوه مانده اندوخته احتیاطی که در تاریخ ترازنامه بالغ بر ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود، بین صاحبان سهام توزیع گردد. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۱۳-۵- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت اسحاق در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۵۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۳,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۹,۵۰۰,۰۰۰</u>	

در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۱۲ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت توزیع سود سهمی به میزان ۵۰ درصد (یعنی صدور یک سهم اضافی به ازای هر دو سهم) را تصویب نمود و سرمایه شرکت را به مبلغ ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۱۵ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید.

قیمت بازار هر سهم عادی در تاریخ‌های ۱۳۸۲/۳/۱۲ و ۱۳۸۲/۴/۱۵ به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۱,۴۰۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۲/۳/۱۲ و ۱۳۸۲/۴/۱۵

۱۳-۶- حقوق صاحبان سهام شرکت مهدی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در اثر هر یک از رویدادهای زیر:

(۱) صدور سود سهمی به میزان ۲۰ درصد

(۲) تجزیه سهام ۱ به ۲

۱۳-۷- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰
	<u>۸,۴۰۰,۰۰۰</u>

عملیات مرتبط با حقوق صاحبان سهام در سال ۱۳۸۲ به شرح زیر است:

۱- تخصیص مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۲- تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

۳- بازخرید ۵۰۰ سهم عادی از قرار هر سهم ۱,۶۰۰ ریال (روش حسابداری سهام خزانه، بهای تمام شده است).

۴- تحصیل یک قطعه زمین در ازای واگذاری ۵۰۰ سهم خزانه. در تاریخ مبادله، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت

۱,۷۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۸۷۰,۰۰۰ ریال است.

۵- تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۲۵ درصد

۶- تجزیه سهام ۱ به ۲

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۱۳-۸- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت جاوید در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

ریال	
۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی
۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۲,۵۰۰ ریالی
۴۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۸۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
<u>۷,۲۰۰,۰۰۰</u>	
۶۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ها
۲,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u><u>۹,۸۰۰,۰۰۰</u></u>	

با فرض این که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز (در صورت انحلال شرکت) ۱,۵۰۰ ریال باشد و در دو سال گذشته هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۳-۹- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت جواد در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

ریال	
۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز ۱۰ درصد جمع شونده ۱,۵۰۰ ریالی
۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
<u>۴,۵۰۰,۰۰۰</u>	
۶۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
<u>۹۰۰,۰۰۰</u>	
۵,۴۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه پرداخت شده
۶۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ها
۱,۵۰۰,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت
۳۰۰,۰۰۰	سرمایه اهدایی
۱,۸۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u><u>۹,۶۰۰,۰۰۰</u></u>	

با فرض این که در سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

۱۳-۱۰- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جاسم در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۶۰,۰۰۰ سهم بود. خلاصه

رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۵/۱ افزایش سرمایه به میزان ۵۰ درصد

۱۳۸۱/۷/۱ خرید سهام خزانه به میزان ۱۵,۰۰۰ سهم

۱۳۸۱/۱۱/۱ فروش مجدد سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جاسم طی سال ۱۳۸۱

(۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳۸۱

۱۳-۱۱- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جسیم در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۱۲۰,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات

مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۳/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۵ درصد سهام قبلی

۱۳۸۱/۴/۱ تحصیل ۱۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱۳۸۱/۷/۱ تجزیه سهام ۱ به ۲

۱۳۸۱/۸/۱ اعلام و توزیع ۵۰ درصد سود سهمی

۱۳۸۱/۹/۱ تحصیل ۲۴,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جسیم طی سال ۱۳۸۱

(۲) محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳۸۱

۱۳-۱۲- سرمایه شرکت قاسم در ابتدای سال ۱۳۸۱ متشکل از اجزای زیر می باشد:

سهام ممتاز ۹ درصد ۲,۰۰۰ ریالی بدون سود انباشته ۲۵,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی ۵۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر بوده است:

۱۳۸۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۴۰ درصد

۱۳۸۱/۷/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۱۰,۰۰۰ سهم

۱۳۸۱/۸/۱ صدور سود سهمی به میزان ۵۰ درصد

سود خالص سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست: محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳۸۱، با فرض این که:

(۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

(۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

۱۳-۱۳- سرمایه شرکت قسیم در ابتدای سال ۱۳۸۱ متشکل از اجزای زیر می‌باشد:

سهام ممتاز ۸ درصد ۲,۵۰۰ ریالی با سود انباشته ۲۰,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی ۴۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر بوده است:

۱۳۸۱/۳/۱ صدور سود سهمی به میزان ۷۵ درصد

۱۳۸۱/۵/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۱۵,۰۰۰ سهم

۱۳۸۱/۷/۱ صدور سهام جدید به میزان ۴۰,۰۰۰ سهم

سود خالص سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه میانگین سود هر سهم عادی برای سال ۱۳۸۱، با فرض این‌که:

(۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

(۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

فصل چهاردهم

حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

واحدهای تجاری برای افزایش توان سودآوری و جلوگیری از راکد ماندن وجوه نقد خود و همچنین به منظور ایجاد روابط و مناسبات تجاری با سایر واحدهای تجاری، در اوراق بهادار آنها سرمایه‌گذاری می‌کنند. سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر واحدهای تجاری در سال‌های اخیر با شتاب فزاینده‌ای افزایش یافته و به همین دلیل حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نیز مورد توجه طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گرفته است. در این راستا، استانداردهای حسابداری شماره ۱۵، ۱۸، ۱۹ و ۲۰ برای حسابداری این نوع سرمایه‌گذاری‌ها و ارزیابی آنها جهت انعکاس در صورت‌های مالی الزاماتی را تعیین نموده تا از نظر قابلیت مقایسه پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی باشد.

سرمایه‌گذاری نوعی دارایی است که واحد تجاری برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. به طور کلی سرمایه‌گذاری‌ها به دو دسته کوتاه مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند.

یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:

الف - سرمایه‌گذاری‌هایی که به منظور اعمال نفوذ و کنترل سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر انجام شده است (سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته).

ب - سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است.

ج - سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

د - سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف از آن تأمین درآمد و یا رشد سرمایه واحد تجاری است.

تنها در شرایطی که یکی از معیارهای فوق احراز شود، سرمایه‌گذاری را می‌توان به عنوان بلندمدت تلقی کرد و این واقعیت که یک سرمایه‌گذاری برای مدت نسبتاً طولانی نگهداری شده است، لزوماً به معنای بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری نیست.

سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه بعد از دارایی‌های نامشهود و تحت سرفصل جداگانه‌ای به همین عنوان طبقه‌بندی می‌شود و می‌تواند به شکل خرید سهام سایر واحدهای تجاری، خرید اوراق قرضه، سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی و یا سرمایه‌گذاری در دارایی‌های عینی (مانند زمین و ساختمان) باشد. با توجه به ماهیت متفاوت این قبیل سرمایه‌گذاری‌ها، در ادامه عملیات حسابداری هر یک به طور مجزا مورد بحث قرار می‌گیرد.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام سایر واحدهای تجاری

طبق اصل بهای تمام شده، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده که عبارت است از بهای خرید بعلاوه کارمزد کارگزار و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود، ثبت می‌گردد.

طبق استانداردهای حسابداری، روش حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سهام به میزان درصد سهام دارای حق رأی تحصیل شده واحد سرمایه‌پذیر بستگی دارد که به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:

۱- سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر ندارد. در این‌گونه موارد، برای حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام باید از روش بهای تمام شده یا روش تجدید ارزیابی استفاده نمود.

۲- سرمایه‌گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه^۱ بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است. در این‌گونه موارد، واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری وابسته می‌نامند. برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته باید از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

۳- سرمایه‌گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر کنترل^۲ دارد. در این‌گونه موارد واحد سرمایه‌گذار را واحد تجاری اصلی و واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری فرعی می‌نامند. در مواردی که واحد سرمایه‌گذار کنترل واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد باید علاوه بر تهیه صورت‌های مالی جداگانه برای هر یک از واحدهای تجاری اصلی و فرعی، یک صورت مالی تلفیقی نیز برای گروه که وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی را به شکل یک واحد اقتصادی نشان می‌دهد، تهیه گردد. چگونگی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در درس حسابداری پیشرفته ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

حسابداری سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر

در مواردی که واحد تجاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر سرمایه‌گذاری می‌نماید، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و درآمد سود سهام هنگامی شناسایی و در حساب‌ها ثبت

۱- نفوذ قابل ملاحظه عبارت است از مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل سیاست‌های مزبور.

۲- کنترل عبارت است از توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت‌های آن.

می‌شود که پرداخت سود توسط مجمع عمومی صاحبان سهام واحد سرمایه‌پذیر تصویب گردد^۱.

مثال ۱-۱۴- شرکت آفتاب تعداد ۱,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت مهتاب (معادل ۱۰ درصد کل سهام شرکت) را در اختیار دارد. در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۱ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور پرداخت سود نقدی به ازای هر سهم ۵۰۰ ریال را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت آفتاب

حل:

۱۳۸۱/۳/۲۱ سود سهام دریافتنی

۵۰۰,۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۵۰۰,۰۰۰

$1,000 \times 500 =$

این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی به یکی از دو روش زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس می‌شود:

۱- بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش

۲- مبلغ تجدید ارزیابی^۲

روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش

در این روش، درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت قابل شناسایی و ثبت در حساب‌ها نمی‌باشد، ولی زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های مذکور، در صورتی که دائمی بودن کاهش ارزش محرز گردد، شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به عبارت دیگر در صورتی که خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد بابت مابه‌التفاوت که درآمد تحقق نیافته است هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به همان بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود. اما چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کمتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد مابه‌التفاوت که نشان‌دهنده زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است تحقق یافته تلقی شده و به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" منظور می‌شود. هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت سود و زیان گزارش می‌شود و مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کسر می‌گردد.

نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که طبق استانداردهای حسابداری، خالص ارزش فروش هر یک از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت با بهای تمام شده آن‌ها مقایسه شده و در مورد سرمایه‌گذاری‌هایی که خالص ارزش فروش آن‌ها کمتر از بهای تمام شده می‌باشد ذخیره در حساب‌ها منظور می‌گردد، بدون آن که اضافه ارزش سرمایه‌گذاری‌های دیگر در نظر گرفته شود.

۱- در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر سود سهام را به شکل دارایی غیرنقدی توزیع می‌کند واحد سرمایه‌گذار باید در تاریخ تصویب سود، دارایی مذکور را به

ارزش متعارف ارزیابی و به عنوان سود شناسایی نماید.

۲- مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی عبارت است از ارزش منصفانه آن در تاریخ تجدید ارزیابی.

مثال ۲-۱۴- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت آواکه برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته
ریال	ریال	ریال
شرکت ندا	۱۶۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
شرکت صدا	۱۳۵,۰۰۰	(۱۵,۰۰۰)
	<u>۳۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱۰,۰۰۰</u>

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا دائمی تلقی شود،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت ۱۵,۰۰۰
ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا ۱۵,۰۰۰

چنانچه در سال‌های بعد، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از ارزش دفتری آن گردد (تمام یا بخشی از زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بازیافت شود) باید حداکثر معادل مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد شناسایی و به بدهکار حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری^۱ منظور شود، به نحوی که مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری صفر شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برابر بهای تمام شده آن‌ها گردد. درآمد مزبور در صورت سود و زیان دوره‌ای که بازیافت در آن به وقوع پیوسته است منظور می‌شود.

مثال ۳-۱۴- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۱۴، چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های ندا و صدا در پایان سال ۱۳۸۲ به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۴۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۲/۱۲/۲۹ ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا ۱۵,۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۱۵,۰۰۰

روش تجدید ارزیابی

طبق این روش، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در پایان هر سال توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای مورد تجدید ارزیابی قرار می‌گیرد؛

۱- به جای حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری می‌توان از حساب "بازیافت زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" نیز استفاده نمود.

الف - در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری کمتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده زیان می‌باشد به عنوان هزینه دوره شناسایی شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری

× تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بیشتر از مبلغ دفتری آن گردد، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد شناسایی شده و باقی‌مانده به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

× درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

× مازاد تجدید ارزیابی

ب - در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری بیشتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده درآمد تحقق نیافته است باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

× مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری کمتر از مبلغ دفتری آن گردد، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده و باقی‌مانده به عنوان هزینه دوره ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری

× هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری

× تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

مانده حساب "تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری"، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، برحسب مورد به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بلندمدت اضافه یا از آن کسر می‌شود و مانده حساب "مازاد تجدید ارزیابی" نیز پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شده و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد.

مثال ۴-۱۴ - اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت نیما که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

بهای تمام شده	مبلغ تجدید ارزیابی	
ریال	ریال	
۲۶۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	شرکت سیما
۳۴۰,۰۰۰	۳۶۵,۰۰۰	شرکت شیما
۶۰۰,۰۰۰	۶۱۵,۰۰۰	

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۰,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری بلندمدت
۱۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما

مثال ۵-۱۴- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت های سیما و شیما در پایان سال ۱۳۹۲ به ترتیب ۲۸۰,۰۰۰ ریال و ۳۳۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۹

حل:

۳۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما
۱۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
۲۰,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما
۱۰,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری
۳۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما

واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا قسمتی از سرمایه گذاری بلندمدت می نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و

الف - در صورتی که سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه گذاری به بهای تمام شده بستانکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و بهای تمام شده سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.
چنانچه سرمایه گذاری روی سهام شرکتی در تاریخ های مختلف و با نرخ های متفاوت صورت گرفته باشد و تنها بخشی از مجموع سرمایه گذاری به فروش برسد، بهای تمام شده سرمایه گذاری فروخته شده بر مبنای میانگین مجموع سرمایه گذاری محاسبه می شود.

ب - در صورتی که سرمایه گذاری به روش تجدید ارزیابی در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه گذاری به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.

در این گونه موارد، هرگونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه به بستانکار حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

مثال ۱۴-۶- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۴-۳، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ندا در تاریخ ۱۳۸۳/۲/۲۴ به مبلغ ۱۸۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه
حل:

۱۸۵,۰۰۰	۱۳۸۳/۲/۲۴ وجوه نقد
۱۶۵,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ندا
۲۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری

مثال ۱۴-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۴-۵، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما در تاریخ ۱۳۸۳/۳/۲۱ به مبلغ ۲۹۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه
حل:

۲۹۵,۰۰۰	۱۳۸۳/۳/۲۱ وجوه نقد
۲۶۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما
۲۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما
۱۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری
۲۰,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما
۲۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها

در صورتی که قصد مدیریت واحد تجاری از نگهداری سرمایه‌گذاری در سهام از کوتاه مدت به بلندمدت و یا بالعکس تغییر یابد لازم است با توجه به اهداف جدید، سرمایه‌گذاری‌ها مجدداً طبقه‌بندی شده و آثار ناشی از تغییر طبقه‌بندی آن‌ها در صورت‌های مالی انعکاس یابد. نحوه عمل حسابداری تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها در زیر تشریح می‌شود.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به کوتاه مدت

در مواردی که سرمایه‌گذاری بلندمدت به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده می‌شود، حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت و حساب‌های مرتبط با آن (تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری و یا ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، برحسب مورد) از دفاتر حذف شده؛ و

الف - در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها

ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت از حساب سرمایه‌گذاری برگشت داده می‌شود.

ب - در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود.

مثال ۸-۱۴ - با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی دهد و برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده کند،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸

حل:

۳۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما
۳۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما

مثال ۹-۱۴ - با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۴-۱۴، چنانچه در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی دهد و برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش خالص ارزش فروش استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸

حل:

۳۶۵,۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما
۳۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به بلندمدت

در مواردی که سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه‌بندی داده می‌شود، حساب سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و ذخیره کاهش ارزش آن (در صورت وجود) از دفاتر حذف شده و سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در حساب‌ها ثبت می‌شود.

مثال ۱۰-۱۴- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت غیرسریع‌المعامله در بازار شرکت فرزاد که برای ارزیابی آن‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	
ریال	ریال	
۲۵۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	شرکت فرشاد
۳۳۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	شرکت فرهاد
۵۸۰,۰۰۰	۵۹۰,۰۰۰	

در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۲۵ مدیریت شرکت فرزاد تصمیم گرفت سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد را از کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه‌بندی دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۲۵

حل:

۱۳۸۲/۳/۲۵ سرمایه‌گذاری بلند مدت در سهام شرکت فرهاد	۳۲۰,۰۰۰
ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد	۱۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت فرهاد	۳۳۰,۰۰۰

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (سرمایه‌گذاری‌های بین ۲۰ تا ۵۰ درصد)

در مواردی که واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر می‌باشد (حداقل ۲۰ درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد)، برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها بایستی از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

باید توجه داشت که بیان حداقل ۲۰ درصد صرفاً یک رهنمود کلی بوده و برای تعیین وجود نفوذ قابل ملاحظه می‌باید شواهد کافی وجود داشته باشد. موارد زیر ممکن است مبین وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

- ۱- قدرت رأی کافی واحد سرمایه‌گذار در واحد سرمایه‌پذیر
- ۲- عضویت در هیئت مدیره واحد سرمایه‌پذیر
- ۳- مشارکت در تصمیم‌گیری برای پرداخت یا نگهداری سود واحد سرمایه‌پذیر
- ۴- مشارکت در سایر فرایندهای سیاست‌گذاری واحد سرمایه‌پذیر
- ۵- وجود معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر
- ۶- تبادل کارکنان رده مدیریت
- ۷- وابستگی به اطلاعات فنی اساسی

البته ممکن است واحد سرمایه‌گذار بیش از ۲۰ درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، لیکن قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه نباشد. در این صورت نمی‌توان از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

روش ارزش ویژه

در این روش، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن با توجه به تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود. بدین ترتیب که مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل افزایش و در زمان تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتنی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد. لازم به ذکر است که در روش ارزش ویژه، سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از افزایش یا کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها شناسایی نمی‌شود. به طور خلاصه، ثبت‌های حسابداری در روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

۱- هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری - هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{rcl} & \times & \text{سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر} \\ \times & & \text{وجوه نقد} \end{array}$$

۲- هنگام گزارش سود خالص توسط واحد سرمایه‌پذیر - در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذار سهم خود از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر را صرف‌نظر از میزان توزیع سود به وسیله واحد سرمایه‌پذیر شناسایی می‌کند، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{rcl} & \times & \text{سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر} \\ \times & & \text{درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری} \end{array}$$

در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر متحمل زیان می‌شود واحد سرمایه‌گذار سهم خود از زیان را به بدهکار حساب زیان حاصل از سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر منظور می‌نماید. چنانچه سود و زیان واحد سرمایه‌پذیر شامل اقلام غیرمترقبه باشد، واحد سرمایه‌گذار سهم خود از سود و زیان ناشی از اقلام غیرمترقبه را به صورت جداگانه ثبت می‌نماید.

۳- هنگام تصویب و دریافت سود سهام - در روش ارزش ویژه، تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به منزله برگشت بخشی از سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد.

$$\begin{array}{rcl} & \times & \text{وجوه نقد} \\ \times & & \text{سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر} \end{array}$$

در مواردی که بین تاریخ تصویب و پرداخت سود فاصله وجود داشته باشد، هنگام تصویب سود، حساب سود سهام دریافتنی بدهکار می‌شود.

مثال ۱۱-۱۴- شرکت آیدین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ معادل ۴۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آیدا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. سود خالص شرکت آیدا در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال گزارش شده است. در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور پرداخت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۱/۱/۱۵	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۳۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد	۳۰۰,۰۰۰	
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۴۸,۰۰۰	$۱۲۰,۰۰۰ \times 40\% =$
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۴۸,۰۰۰	
۱۳۸۲/۴/۱۸	وجوه نقد	۳۲,۰۰۰	$۸۰,۰۰۰ \times 40\% =$
	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۳۲,۰۰۰	

تعدیل درآمد یا زیان حاصل از سرمایه‌گذاری

ارائه حساب سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه هنگامی به طور کامل محقق می‌شود که مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر برابر باشد. اما در عمل به ندرت چنین اتفاقی می‌افتد و ممکن است:

۱- مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری بیشتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. این امر می‌تواند ناشی از دلایل زیر باشد:

الف - ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر بیشتر از مبلغ دفتری آن‌ها باشد.

ب - واحد سرمایه‌پذیر سرقتی ثبت نشده داشته باشد.

در این حالت مبلغ تفاوت ابتدا به خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر، به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار، تخصیص می‌یابد، سپس هرگونه مازاد پرداختی نسبت به سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر به عنوان سرقتی شناسایی می‌شود.

سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل باید از بابت موارد زیر تعدیل شود:

الف - تفاوت استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبلغ دفتری آن‌ها، و

ب - استهلاک سرقتی

لذا در پایان دوره مالی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{aligned} & \times \text{درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری} \\ & \times \text{سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر} \end{aligned}$$

۲- مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری کمتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. این امر می‌تواند به علت انعکاس بیش از واقع ارزش منصفانه دارایی‌ها و حذف یا انعکاس کمتر از واقع بدهی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. به این تفاوت اصطلاحاً سرقتی منفی می‌گویند. سرقتی منفی باید:

الف - تا سقف ارزش منصفانه دارایی‌های غیرپولی قابل تشخیص تحصیل شده، بر مبنای سیستماتیک طی مدتی برابر میانگین موزون باقی‌مانده عمر مفید دارایی‌های قابل تشخیص استهلاک‌پذیر به عنوان درآمد شناسایی شود، و

ب - هرگونه مازاد آن نسبت به ارزش منصفانه دارایی‌های غیرپولی قابل تشخیص تحصیل شده، بلافاصله به عنوان درآمد شناسایی شود.

مثال ۱۲-۱۴- شرکت آراین در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۳۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آریا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت آریا در این تاریخ ۸۰۰,۰۰۰ ریال بود. ارزش منصفانه تمام دارایی‌های شرکت آریا به استثنای ماشین‌آلات و موجودی کالا که به ترتیب ۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۰,۰۰۰ ریال بیشتر از ارزش دفتری آن‌ها بود، برابر با ارزش دفتری آن‌ها می‌باشد. عمر مفید باقی مانده ماشین‌آلات ۶ سال بوده و تمامی موجودی‌های کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است. هرگونه سرقتی ناشی از تحصیل طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد. طی سال ۱۳۸۱ شرکت آریا مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده است.

مطلوبست:

(۱) محاسبه سرقتی خریداری شده

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

سهم شرکت آراین از خالص دارایی‌های شرکت آریا
 $۸۰۰,۰۰۰ \times ۳۰\% = ۲۴۰,۰۰۰$
 مازاد بهای تمام شده نسبت به سهم شرکت آراین از خالص دارایی‌های شرکت آریا
 $۳۰۰,۰۰۰ - ۲۴۰,۰۰۰ = ۶۰,۰۰۰$
 سهم شرکت آراین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری ماشین‌آلات
 $۵۰,۰۰۰ \times ۳۰\% = ۱۵,۰۰۰$
 سهم شرکت آراین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری موجودی کالا
 $۱۰,۰۰۰ \times ۳۰\% = ۳,۰۰۰$
 سرقتی خریداری شده
 $۶۰,۰۰۰ - (۱۵,۰۰۰ + ۳,۰۰۰) = ۴۲,۰۰۰$

سهم سود شرکت آراین
 $۱۲۰,۰۰۰ \times ۳۰\% = ۳۶,۰۰۰$
 استهلاک مازاد ماشین‌آلات
 $۱۵,۰۰۰ \div ۶ = ۲,۵۰۰$
 استهلاک سرقتی
 $۴۲,۰۰۰ \div ۲۰ = ۲,۱۰۰$
 جمع استهلاک مازاد ماشین‌آلات، موجودی کالا و استهلاک سرقتی
 $۲,۵۰۰ + ۳,۰۰۰ + ۲,۱۰۰ = ۷,۶۰۰$
 درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۸۱
 $۳۶,۰۰۰ - ۷,۶۰۰ = ۲۸,۴۰۰$

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آریا ۲۸,۴۰۰

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۲۸,۴۰۰

توقف شناسایی زیان در روش ارزش ویژه

همان‌طور که قبلاً بیان شد، چنانچه واحد سرمایه‌پذیر متحمل زیان شود واحد سرمایه‌گذار باید سهم خود از زیان را شناسایی و ثبت نماید. در صورتی که واحد سرمایه‌پذیر طی چند سال متوالی زیان‌ده باشد، ممکن است شناسایی زیان منجر به منفی شدن مانده حساب سرمایه‌گذاری در دفاتر واحد سرمایه‌گذار شود. در این صورت، واحد سرمایه‌گذار معمولاً احتساب سهم زیان خود را متوقف نموده و سرمایه‌گذاری به ارزش صفر گزارش می‌شود. شایان توجه است زیان‌های اضافی تنها تا میزان تعهداتی که واحد سرمایه‌گذار در خصوص واحد سرمایه‌پذیر تضمین نموده است، شناسایی می‌گردد. استفاده مجدد از روش ارزش ویژه منوط به گزارش سود توسط واحد سرمایه‌پذیر و پوشش تمامی زیان‌های شناسایی نشده سال‌های قبل واحد سرمایه‌پذیر توسط واحد سرمایه‌گذار می‌باشد.

مثال ۱۳-۱۴- شرکت ایمان در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۳۰ درصد از سهام شرکت امین را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت امین ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و ارزش منصفانه و ارزش دفتری کلیه دارایی‌ها برابر می‌باشد. سود (زیان) گزارش شده شرکت امین برای سال‌های ۱۳۸۱ لغایت ۱۳۸۴ به شرح زیر است:

سال	سود (زیان) گزارش شده
	ریال
۱۳۸۱	(۱,۵۰۰,۰۰۰)
۱۳۸۲	(۱,۲۰۰,۰۰۰)
۱۳۸۳	۵۰۰,۰۰۰
۱۳۸۴	۱,۴۰۰,۰۰۰

مطلوبست: تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین در پایان هر یک از سال‌های ۱۳۸۱ لغایت ۱۳۸۴
حل:

سال	سهم شرکت ایمان از سود (زیان) شرکت امین	سود (زیان) شناسایی شده	سود (زیان) شناسایی نشده	مانده حساب سرمایه‌گذاری در پایان سال
	ریال	ریال	ریال	ریال
۱۳۸۱	(۴۵۰,۰۰۰)	(۴۵۰,۰۰۰)	—	۱۵۰,۰۰۰
۱۳۸۲	(۳۶۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۱۰,۰۰۰)	—
۱۳۸۳	۱۵۰,۰۰۰	—	۱۵۰,۰۰۰	—
۱۳۸۴	۴۲۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین

۶۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱/۱	۴۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
		۱۵۰,۰۰۰	م/ن
=====	=====	=====	=====
۱۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱/۱	۱۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
		—	م/ن
=====	=====	=====	=====
—	۱۳۸۳/۱/۱	—	م/ن
=====	=====	=====	=====
—	۱۳۸۴/۱/۱	—	م/ن
۳۶۰,۰۰۰	۱۳۸۴/۱۲/۲۹	۳۶۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰
=====	=====	=====	=====
۳۶۰,۰۰۰	۱۳۸۵/۱/۱		

واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت

در مواردی که از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذاری های بلندمدت استفاده می شود، هنگامی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه گذاری بلندمدت می نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و حساب سرمایه گذاری بلندمدت به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.

مثال ۱۴-۱۴- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳-۱۴، چنانچه سرمایه گذاری در سهام شرکت امین در تاریخ ۱۳۸۵/۲/۱۵ به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه
حل:

۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۵/۲/۱۵ وجوه نقد
۳۶۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت امین
۱۴۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه گذاری

تغییر روش حسابداری سرمایه گذاری ها

در مواردی که بعد از تحصیل سرمایه گذاری در اثر فروش سهام و یا خرید سهام اضافی، میزان مالکیت واحد سرمایه گذار تغییر کند، این امر ممکن است منجر به تغییر روش حسابداری سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه به روش های دیگر و یا بالعکس شود.

تغییر از روش ارزش ویژه به روش های دیگر

در صورتی که در اثر فروش بخشی از سهام واحد سرمایه پذیر میزان مالکیت واحد سرمایه گذار کاهش یابد و این امر منجر به از دست رفتن نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه به روش بهای تمام شده و یا روش تجدید ارزیابی تغییر یابد. در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه گذاری طبق روش ارزش ویژه به عنوان بهای تمام شده سرمایه گذاری تلقی شده و هیچ گونه تعدیلی در حساب سرمایه گذاری صورت نمی گیرد. به عبارت دیگر تغییر از روش ارزش ویژه به روش های دیگر عطف به ماسبق نشده و تنها به آینده تسری می یابد.

مثال ۱۴-۱۵- شرکت آرمین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ تعداد ۲۵۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم شرکت آرمان را به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی های شرکت آرمان ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود. در سال ۱۳۸۱ شرکت آرمان مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود گزارش نموده و در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور تصویب نمود که مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی بین صاحبان سهام توزیع شود.

در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۳۱ شرکت آرمین ۱۰۰ سهم از سهام شرکت آرمان را به مبلغ ۲۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رساند و بدین ترتیب نفوذ قابل ملاحظه خود بر شرکت آرمان را از دست داد.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۵۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	۱۳۸۱/۱/۱۵
۵۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
$۶۰۰,۰۰۰ \times \frac{25}{100} =$	۱۵۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
	۱۵۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
$۴۰۰,۰۰۰ \times \frac{25}{100} =$	۱۰۰,۰۰۰	سود سهام دریافتی ۱۳۸۲/۲/۱۸
	۱۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان
	۲۳۵,۰۰۰	وجوه نقد ۱۳۸۲/۲/۳۱
$(۶۵۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰) \times \frac{100}{25} =$	۲۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان
	۱۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان			
		۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱/۱۵
		۱۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۶۵۰,۰۰۰	م / ن	۶۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱/۱
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۱۸		
۲۲۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱		
۳۳۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱ م / ن		
		۳۳۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱ م / ن

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۳۱ به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تلقی شده و از این تاریخ به بعد حسابداری این سرمایه‌گذاری به روش بهای تمام شده انجام خواهد شد.

تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه

در صورتی که در اثر خرید سهام اضافی جدید میزان مالکیت واحد سرمایه‌گذار افزایش یابد و این امر منجر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه تغییر یابد. در این حالت، با فرض این که روش ارزش ویژه در تمامی دوره‌های قبل نیز مورد استفاده بوده است باید نتایج عملیات دوره جاری و دوره‌های قبل واحد سرمایه‌پذیر در نظر گرفته شده و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تعدیل گردد. به عبارت دیگر تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه عطف به ماسبق شده و اثرات انباشته آن از طریق تسری روش جدید به دوره‌های قبل شناسایی و ثبت می‌شود.

مثال ۱۶-۱۴- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ معادل ۱۵ درصد از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت شاهین مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ بود. شرکت شاهین در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده و در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۰ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال آن را اعلام و پرداخت نمود. در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۸ شرکت شهاب ۱۰ درصد دیگر از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۰۸,۰۰۰ ریال خریداری نمود و بدین ترتیب قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر شرکت شاهین گردید، لذا روش حسابداری سرمایه‌گذاری را از بهای تمام شده به ارزش ویژه تغییر داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۱/۱/۱۵	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	۱۵۰,۰۰۰
	وجوه نقد	۱۵۰,۰۰۰
۱۳۸۲/۱/۱۰	وجوه نقد	$۱۲۰,۰۰۰ \times ۱۵\% =$
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	۱۸,۰۰۰
۱۳۸۲/۱/۱۸	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	۱۰۸,۰۰۰
	وجوه نقد	۱۰۸,۰۰۰
۱۳۸۲/۱/۱۸	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شاهین	$(۲۰۰,۰۰۰ - ۱۲۰,۰۰۰) \times ۱۵\% =$
	سود و زیان انباشته	۱۲,۰۰۰

بابت ثبت اثرات انباشته ناشی از تغییر روش

حسابداری از بهای تمام شده به ارزش ویژه

مسائل خاص حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

در حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سهام مسائل خاصی وجود دارد که می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. این مسائل خاص عبارتند از:

- ۱- تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های متعدد خریداری شده به طور یکجا
- ۲- دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل
- ۳- دریافت سود سهمی (سهام جایزه)
- ۴- حق تقدم دریافت شده توسط واحد سرمایه‌گذار

تعیین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های متعدد خریداری شده به طور یکجا

در مواردی که دو یا چند نوع سهام به طور یکجا خریداری می‌شود و بهای تمام شده هر یک از آن‌ها به طور جداگانه مشخص نمی‌باشد، باید کل بهای تمام شده را به شرح زیر به هر یک از انواع سهام خریداری شده تخصیص داد:

۱- در صورتی که ارزش بازار هر یک از انواع سهام خریداری شده مشخص باشد، برای تخصیص بهای تمام شده از روش ارزش نسبی بازار استفاده می‌شود. بدین ترتیب که بهای تمام شده به نسبت ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد.

۲- در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام خریداری مشخص و دیگری نامشخص باشد، برای تخصیص بهای تمام شده از روش تفاضلی استفاده می‌شود. بدین ترتیب که ابتدا معادل ارزش بازار آن نوع سهامی که ارزش بازار آن مشخص است به آن سهام تخصیص داده شده و باقی‌مانده بهای تمام شده به آن نوع سهامی که ارزش بازار آن در دسترس نیست، تخصیص می‌یابد.

۳- در صورتی که ارزش بازار هیچ‌یک از انواع سهام خریداری شده مشخص نباشد، تخصیص بهای تمام شده تا مشخص شدن ارزش بازار حداقل یکی از انواع سهام معوق می‌ماند و سپس از یکی از روش‌های ارزش نسبی بازار و یا تفاضلی، برحسب مورد، استفاده می‌شود. در برخی موارد تخصیص بهای تمام شده تا زمان فروش یکی از انواع سهام معوق می‌ماند و پس از فروش یکی از انواع سهام، وجوه دریافتی حاصل از فروش آن از کل بهای تمام شده کسر شده و باقی‌مانده به گروه دیگر تخصیص می‌یابد.

مثال ۱۷-۱۴- شرکت شروین در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۲۵ تعداد ۲۵۰ سهم عادی و ۱۰۰ سهم ممتاز شرکت شایان را یکجا به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز شرکت شایان به ترتیب ۱,۲۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال است. مطلوبست: تعیین بهای تمام شده هر گروه از سهام عادی و ممتاز و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$250 \times 1,200 = 300,000$	ارزش بازار سهام عادی
$100 \times 2,000 = 200,000$	ارزش بازار سهام ممتاز
$500,000$	جمع ارزش بازار

$480,000 \times \frac{300,000}{500,000} = 288,000$	بهای تمام شده سهام عادی
$480,000 \times \frac{200,000}{500,000} = 192,000$	بهای تمام شده سهام ممتاز

۱۳۸۱/۵/۲۵ سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت شایان ۲۸۸,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز شرکت شایان ۱۹۲,۰۰۰

۴۸۰,۰۰۰

وجوه نقد

دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری

در مواردی که سود سهام دریافتی توسط واحد سرمایه‌گذار مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری باشد، این سود به عنوان بازیاقت بخشی از بهای تمام شده تلقی شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به آن میزان کاهش می‌یابد.

مثال ۱۸-۱۴- شرکت فرزین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۰ معادل ۱۵ درصد از سهام عادی شرکت فرزان را به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. شرکت فرزان در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش کرد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فرزان در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۲۵ توزیع مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بین صاحبان سهام را تصویب نمود. مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۲۵

حل:

$400,000 \times 15\% =$	۶۰,۰۰۰	سود سهام دریافتنی ۱۳۸۲/۱/۲۵
$300,000 \times 15\% =$	۴۵,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	۱۵,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت فرزان

دریافت سود سهمی (سهام جایزه)

سود سهمی سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی) بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد. از آنجا که دریافت سود سهمی منجر به ورود وجه نقد یا دارایی‌های دیگر به واحد تجاری سرمایه‌گذار نمی‌شود، لذا در زمان دریافت نمی‌توان درآمد شناسایی نمود و یا بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را افزایش داد. بنابراین هنگام دریافت سود سهمی در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبتی از بابت آن صورت نمی‌گیرد. دریافت سود سهمی صرفاً موجب افزایش تعداد سهام و در نتیجه کاهش مبلغ دفتری هر سهم موجود می‌گردد.

لازم به ذکر است در مواردی که سود به شکل نقد تقسیم شده و سپس افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده صورت می‌گیرد، رویداد توزیع سود سهام و افزایش سرمایه مجزا از یکدیگر تلقی می‌شوند، لذا در این‌گونه موارد درآمد سود سهام شناسایی می‌گردد.

مثال ۱۹-۱۴- شرکت فریا ۲۰۰ سهم از سهام عادی شرکت فریما را در سنوات قبل به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فریما در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تشکیل و توزیع سود سهمی به میزان ۲۰ درصد را تصویب نمود. در این تاریخ قیمت بازار هر سهم عادی شرکت فریما ۳,۰۰۰ ریال بود. در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۶ شرکت فریا تعداد ۴۰ سهم از سهام شرکت فریما را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$200 \times 20\% = 40$	تعداد سهام دریافتی به عنوان سود سهمی
$200 + 40 = 240$	تعداد کل سهام پس از دریافت سود سهمی
$480,000 \div 240 = 2,000$	بهای تمام شده هر سهم پس از دریافت سود سهمی
$40 \times 2,000 = 80,000$	بهای تمام شده ۴۰ سهم فروخته شده
$110,000 - 80,000 = 30,000$	سود حاصل از فروش ۴۰ سهم

۱۳۸۱/۲/۲۴ ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.

۱۱۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۴/۱۶ وجوه نقد
۸۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فریما
۳۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری

حق تقدم دريافت شده توسط واحد سرمايه‌گذار

طبق اصلاحیه قانون تجارت در صورتی که شرکت‌های سهامی افزایش سرمایه دهند، صاحبان سهام فعلی به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" اطلاق می‌شود. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین^۱ خریداری نماید. از آنجا که قیمت بازار سهم معمولاً بیشتر از قیمت اسمی آن است، لذا گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام دارای یک ارزش تلویحی می‌باشد. بنابراین واحد سرمایه‌گذار پس از دریافت گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام، یکی از راه‌های زیر را اعمال می‌نماید:

- ۱- استفاده از حق تقدم خرید سهام و پرداخت مبلغ اسمی به واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت، مبلغ پرداختی بابت استفاده از حق تقدم خرید سهام به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری اضافه شده و در نتیجه مبلغ دفتری هر سهم کاهش می‌یابد.
- ۲- فروش حق تقدم خرید سهام - در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود و بدین ترتیب بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط به حق تقدم‌های مذکور تخصیص می‌یابد. سود یا زیان حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام از مقایسه خالص مبلغ فروش با مبلغ دفتری تخصیص یافته به حق تقدم‌های مذکور به دست می‌آید.

مثال ۲۰-۱۴: شرکت یاس تعداد ۱۰۰ سهم از سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت یاسمن را در سنوات قبل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۸ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت یاسمن افزایش سرمایه از مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از محل آورده نقدی سهامداران تصویب نمود. شرکت یاس در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۱ تعداد ۵۰ گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام از شرکت یاسمن دریافت نموده و در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۷ هر حق تقدم را به مبلغ ۲,۴۰۰ ریال به فروش رساند. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$$\frac{400,000 - (100 \times 1,000)}{100 + 50} = 2,000$$

بهای تمام شده هر حق تقدم خرید سهام

$$50 \times 2,000 = 100,000$$

بهای تمام شده ۵۰ حق تقدم

$$50 \times 2,400 = 120,000$$

بهای فروش ۵۰ حق تقدم

$$120,000 - 100,000 = 20,000$$

سود حاصل از فروش گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام

$$100,000$$

۱۳۸۱/۳/۲۱ سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن

$$100,000$$

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت یاسمن

$$120,000$$

۱۳۸۱/۳/۲۷ وجوه نقد

$$100,000$$

سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن

$$20,000$$

سود حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام

۱- طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

- ۱- هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری
- ۲- هنگام شناسایی و دریافت بهره اوراق قرضه
- ۳- هنگام فروش سرمایه‌گذاری

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در حساب‌ها ثبت می‌شود.^۱ بهای تمام شده اوراق قرضه عبارت است از ارزش فعلی دریافت‌های نقدی آینده (مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید و بهره‌های قابل دریافت در طول مدت اوراق قرضه) که در شرایط صدور اوراق قرضه مشخص می‌گردد. بنابراین بهای اوراق قرضه با در نظر گرفتن نرخ بهره بازار در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری مشخص می‌شود، یعنی اگر نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود و در صورتی که نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده کمتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود. هرگونه صرف یا کسر نسبت به ارزش اسمی اوراق قرضه تا تاریخ سررسید مستهلک و به عنوان تعدیل درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی می‌گردد و سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در ترازنامه به مبلغ دفتری (ارزش اسمی اوراق قرضه بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) گزارش می‌شود.

مثال ۲۱-۱۴- شرکت سیمین در تاریخ ۱/۱/۱۳۸۱ تعداد ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت سامان را که سررسید آن ۳ سال بعد می‌باشد و بهره آن هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ خرید ۸ درصد می‌باشد. مطلوبیست: محاسبه بهای خرید اوراق قرضه و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل: با توجه به این که بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود، لذا $i = 8\% \div 2 = 4\%$ و $n = 3 \times 2 = 6$ می‌باشد. بنابراین با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال مندرج در صفحه ۱۶ (PVIF) و جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی مندرج در صفحه ۱۷ (PVIFA)، داریم:

$$PVIF (i = 4\% \text{ و } n = 6) = 0.790$$

$$1,000 \times 1,000 = 1,000,000$$

مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

$$1,000,000 \times 0.790 = 790,000$$

ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

$$PVIFA (i = 4\% \text{ و } n = 6) = 5.242$$

$$1,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 50,000$$

بهره شش ماهه اوراق قرضه

۱- در حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه، هنگامی که این اوراق به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی خریداری می‌شوند، معمولاً صرف یا کسر اوراق قرضه در بهای تمام شده سرمایه‌گذاری منظور می‌گردد و از حساب‌های جداگانه‌ای برای صرف یا کسر استفاده نمی‌شود.

$$۵۰,۰۰۰ \times ۵/۲۴۲ = ۲۶۲,۱۰۰$$

ارزش فعلی بهره‌های قابل دریافت

$$۷۹۰,۰۰۰ + ۲۶۲,۱۰۰ = ۱,۰۵۲,۱۰۰$$

بهای خرید اوراق قرضه

$$۱۳۸۱/۱/۱ \quad \text{سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه} \quad ۱,۰۵۲,۱۰۰$$

$$۱,۰۵۲,۱۰۰$$

وجوه نقد

تحصیل اوراق قرضه در تاریخی مابین تاریخ‌های پرداخت بهره

از آنجا که پرداخت بهره اوراق قرضه توسط صادرکننده تضمین شده و صادرکننده ملزم به پرداخت آن می‌باشد، از این رو در صورتی که اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره خریداری شود، به لحاظ آن که کوپن‌های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین آخرین تاریخ پرداخت بهره تا تاریخ خرید می‌باشد محاسبه و از مبلغ پرداختی کسر می‌شود و جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب نمی‌گردد. این مبلغ در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "بهره دریافتی" ثبت شده و در اولین تاریخ دریافت بهره بعدی از حساب مذکور برگشت داده می‌شود.

مثال ۲۲-۱۴- شرکت لاله در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ تعداد ۵۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت لادن را که تاریخ‌های پرداخت بهره آن اول فروردین و اول مهرماه هر سال می‌باشد، به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال (شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید) خریداری نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$$۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۱۲,۵۰۰$$

بهره تحقق یافته از اول فروردین تا اول تیر

$$۵۳۰,۰۰۰ - ۱۲,۵۰۰ = ۵۱۷,۵۰۰$$

بهای تمام شده اوراق قرضه خریداری شده

$$۱۳۸۱/۴/۱ \quad \text{سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه} \quad ۵۱۷,۵۰۰$$

$$۱۲,۵۰۰$$

بهره دریافتی

$$۵۳۰,۰۰۰$$

وجوه نقد

حسابداری شناسایی و دریافت بهره اوراق قرضه

در تاریخ دریافت بهره، حساب وجوه نقد معادل بهره دریافتی بدهکار شده و حساب درآمد بهره به همین مبلغ بستانکار می‌گردد. چنانچه تاریخ دریافت بهره اوراق قرضه منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد بهره تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به بدهکار حساب "بهره دریافتی" و بستانکار حساب "درآمد بهره" منظور شود.

از آنجایی که مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که با صرف خریداری شده‌اند کمتر از مبلغ پرداختی در تاریخ خرید آن‌ها می‌باشد و مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که با کسر خریداری شده‌اند بیشتر از مبلغ پرداختی در تاریخ

خرید آن‌ها می‌باشد، لذا منظور نمودن کل مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه در سررسید به عنوان سود یا زیان منطقی به نظر نمی‌رسد. بنابراین هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه به تدریج در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و به درآمد اضافه یا از آن کسر می‌شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن می‌گردد. برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه از دو روش خط مستقیم و نرخ بهره مؤثر (همان‌گونه که در فصل یازدهم تشریح شد) استفاده می‌شود.

مثال ۲۳-۱۴- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۱-۱۴، چنانچه شرکت سیمین برای مستهلک نمودن صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۶/۳۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \%۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۵۰,۰۰۰$$

بهره دریافتی

$$۱,۰۵۲,۱۰۰ \times \%۸ \times \frac{۶}{۱۲} = ۴۲,۰۸۴$$

درآمد بهره شش ماهه اول

$$۵۰,۰۰۰ - ۴۲,۰۸۴ = ۷,۹۱۶$$

استهلاک صرف

۵۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۶/۳۱ وجوه نقد

۴۲,۰۸۴

درآمد بهره

۷,۹۱۶

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

$$(۱,۰۵۲,۱۰۰ - ۷,۹۱۶) \times \%۸ \times \frac{۶}{۱۲} = ۴۱,۷۶۷$$

درآمد بهره شش ماهه دوم

$$۵۰,۰۰۰ - ۴۱,۷۶۷ = ۸,۲۳۳$$

استهلاک صرف

۵۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ وجوه نقد

۴۱,۷۶۷

درآمد بهره

۸,۲۳۳

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه می‌نماید، ثبت حسابداری مربوطه به شرح زیر می‌باشد:

۱- حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری بدهکار می‌شود.

۲- حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه به مبلغ دفتری بستانکار می‌گردد.

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره کمتر از مبلغ دریافتی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش درآمد بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره بیش از مبلغ دریافتی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش درآمد بهره می‌شود.

۳- بهره تحقق یافته از آخرین تاریخ دریافت بهره یا پایان سال مالی قبل - برحسب مورد - محاسبه و به بستانکار حساب درآمد بهره منظور می‌شود.

۴- حساب بهره دریافتنی (در صورت وجود) متناسب با اوراق قرضه فروخته شده بستانکار می‌شود.

۵- مابه‌التفاوت سمت بدهکار و بستانکار که سود یا زیان فروش می‌باشد نیز به عنوان سود یا زیان شناسایی می‌گردد.

مثال ۱۴-۲۴ - با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۴-۲۱ و ۱۴-۲۳، چنانچه اوراق قرضه خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۳۱ به مبلغ ۱,۰۵۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت سامان			
۷,۹۱۶	۱۳۸۱/۶/۳۱	۱,۰۵۲,۱۰۰	۱۳۸۱/۱/۱
۸,۲۳۳	۱۳۸۱/۱۲/۲۹		
۱,۰۳۵,۹۵۱	ن/م		
		۱,۰۳۵,۹۵۱	۱۳۸۲/۱/۱ ن/م

درآمد بهره از تاریخ اول فروردین تا ۳۱ خرداد $1,000,000 \times 10\% \times \frac{3}{12} = 25,000$

۱,۰۵۰,۰۰۰

۱۳۸۲/۳/۳۱ وجوه نقد

۱۰,۹۵۱

زیان حاصل از فروش اوراق قرضه

۱,۰۳۵,۹۵۱

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

۲۵,۰۰۰

درآمد بهره

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

عملیات حسابداری تحصیل و دریافت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که مورد بحث قرار گرفت. هنگام تبدیل این اوراق به سهام عادی باید ارزش دفتری سرمایه‌گذاری مذکور از حساب‌ها حذف گردد و چنانچه تبدیل منطبق با تاریخ پرداخت بهره نباشد، باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود.

برای تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱- روش ارزش بازار - در این روش، سهام جدید معادل ارزش بازار سهام عادی دریافت شده یا اوراق قرضه، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه و ارزش بازار سهام عادی یا اوراق قرضه، برحسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲- روش ارزش دفتری - در این روش، سهام جدید معادل ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه انعکاس یافته و در زمان تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی، هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

مثال ۲۵-۱۴- شرکت کیومرث در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۶۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد قابل تبدیل ۱,۰۰۰ ریالی شرکت کتایون را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت تحصیل نمود. طبق شرایط اوراق قرضه، از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۲ سهم عادی ۵۰۰ ریالی است.

در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱، در حالی که مانده مستهلک نشده صرف اوراق قرضه ۱۰۰,۰۰۰ ریال بود، تمامی اوراق قرضه شرکت کتایون به سهام عادی تبدیل گردید. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی شرکت کتایون ۷۰۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱:

(۱) به روش ارزش بازار

(۲) به روش ارزش دفتری

حل:

(۱) روش ارزش بازار

$600 \times 2 \times 700 =$	۸۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی ۱۳۸۲/۱/۱
۷۰۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه
۱۴۰,۰۰۰		سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه

(۲) روش ارزش دفتری

۷۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی ۱۳۸۲/۱/۱
۷۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

عملیات حسابداری سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی

ممکن است واحدهای تجاری وجوه مازاد بر نیاز خود را در بانک‌ها سپرده کنند تا از بابت آن درآمدی تحصیل نمایند. این گونه سپرده‌ها در تاریخ سرمایه‌گذاری به شرح زیر در دفاتر ثبت می‌شوند:

×	سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
×	وجوه نقد

هنگام دریافت سود سپرده نیز ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	وجوه نقد
×	درآمد سپرده‌های سرمایه‌گذاری

چنانچه تاریخ دریافت سود تضمین شده سپرده‌های بانکی منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به شرح زیر در دفاتر ثبت گردد:

×	سود سپرده دریافتی
×	درآمد سپرده‌های سرمایه‌گذاری

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کمتر از ۲۰ درصد در سهام عادی واحد سرمایه‌پذیر، کدامیک از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد؟

روش ارزش ویژه	روش تجدید ارزیابی
الف) بله	بله
ب) بله	خیر
ج) خیر	بله
د) خیر	خیر

۲- هنگامی که برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌شود، مبلغ کل سرمایه‌گذاری‌ها بر مبنای کدامیک از موارد زیر تعیین می‌شود؟

مجموع سرمایه‌گذاری‌ها	تک تک سرمایه‌گذاری‌ها
الف) بله	بله
ب) بله	خیر
ج) خیر	بله
د) خیر	خیر

۳- شرکت پیام ۵ درصد از سهام عادی هر یک از شرکت‌های پیمان و پژمان را در اختیار دارد. در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های مذکور که هر دو جزء سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت تلقی شده‌اند کمتر از بهای تمام شده آن‌ها است. شرکت پیام کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پیمان را دائمی و کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پژمان را موقت برآورد نموده است. زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در کدامیک از شرکت‌های مذکور در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۱ گزارش می‌شود؟

شرکت پیمان	شرکت پژمان
الف) بله	بله
ب) بله	خیر
ج) خیر	بله
د) خیر	خیر

۴- تأثیر افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی، بر هر یک از موارد زیر چگونه است؟

خالص سرمایه‌گذاری بلندمدت	سود خالص
الف) افزایش	افزایش
ب) افزایش	بدون تأثیر
ج) بدون تأثیر	افزایش
د) بدون تأثیر	بدون تأثیر

۵- چنانچه سرمایه‌گذاری بلندمدت به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده شده و برای ارزیابی آن از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به چه مبلغی باید در حساب‌ها ثبت شود؟

- الف) بهای تمام شده
 ب) مبلغ دفتری
 ج) خالص ارزش فروش
 د) اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری

۶- چنانچه سرمایه‌گذاری بلندمدت به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده شده و برای ارزیابی آن از روش خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به چه مبلغی باید در حساب‌ها ثبت شود؟

- الف) بهای تمام شده
 ب) مبلغ دفتری
 ج) خالص ارزش فروش
 د) اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری

۷- چنانچه واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر باشد، کدامیک از موارد زیر باید در سود خالص واحد سرمایه‌گذار منظور شود؟

- I. سود یا زیان گزارش شده توسط واحد سرمایه‌پذیر
 II. سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از افزایش یا کاهش ارزش سرمایه‌گذاری

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۸- در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل واحد سرمایه‌پذیر بابت کدامیک از موارد زیر تعدیل می‌شود؟

- I. استهلاک سرقفلی
 II. تفاوت استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر بر مبنای ارزش منصفانه و مبلغ دفتری

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

۹- در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، مانده حساب سرمایه‌گذاری در کدامیک از موارد زیر افزایش می‌یابد؟

- الف) استهلاک سرقفلی
 ب) گزارش سود توسط واحد سرمایه‌پذیر
 ج) اعلام پرداخت سود نقدی توسط واحد سرمایه‌پذیر
 د) استهلاک مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری دارایی‌های استهلاک‌پذیر

۱۰- شرکت پوریا در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۲۵ درصد از سهام عادی شرکت پریا را به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شرکت پریا به شرح زیر بود:

ریال	
سرمایه - سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۲۵۰,۰۰۰
سود انباشته	۱۵۰,۰۰۰

در تاریخ خرید ارزش منصفانه تمام دارایی‌ها به استثنای ماشین‌آلات که ۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از ارزش دفتری آن‌ها بود، برابر با ارزش دفتری می‌باشد. سرقتی خریداری شده چند ریال است؟

الف) صفر	ب) ۲۵,۰۰۰ ریال	ج) ۵۰,۰۰۰ ریال	د) ۱۰۰,۰۰۰ ریال
----------	----------------	----------------	-----------------

۱۱- شرکت پرهام در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۴۰ درصد از سهام شرکت پدram را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت پدram در این تاریخ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. از دارایی‌های شرکت پدram فقط زمین و ساختمان هر یک ۶۲,۵۰۰ ریال در بازار ارزش بیشتری نسبت به ارزش دفتری داشتند. عمر مفید ساختمان ۱۰ سال برآورد گردیده و هرگونه سرقتی ناشی از تحصیل ظرف مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد. سود خالص شرکت پدram برای سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۲۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری برای سال ۱۳۸۱ چند ریال است؟

الف) صفر	ب) ۹۵,۰۰۰ ریال	ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال	د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال
----------	----------------	-----------------	-----------------

۱۲- شرکت پرستو که ۳۰ درصد از سهام عادی شرکت پریسا را در اختیار دارد در سال ۱۳۸۱ کالایی که بهای تمام شده آن ۲۰۰,۰۰۰ ریال بود را به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال به شرکت مذکور فروخت. چنانچه کالای مذکور در پایان سال ۱۳۸۱ در انبار شرکت پریسا موجود باشد، چه میزان از سود واحد سرمایه‌گذار باید کاهش داده شود؟

الف) صفر	ب) ۱۵,۰۰۰ ریال	ج) ۳۵,۰۰۰ ریال	د) ۵۰,۰۰۰ ریال
----------	----------------	----------------	----------------

۱۳- واحد سرمایه‌گذار از محل سود انباشته واحد سرمایه‌پذیر قبل از تاریخ تحصیل سرمایه‌گذاری، سود نقدی دریافت می‌نماید. این رویداد چه تأثیری بر مانده حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت در دفاتر واحد سرمایه‌گذار تحت هر یک از روش‌های بهای تمام شده و ارزش ویژه خواهد گذاشت؟

روش بهای تمام شده		روش ارزش ویژه
الف)	تأثیری ندارد	تأثیری ندارد
ب)	تأثیری ندارد	کاهش می‌دهد
ج)	کاهش می‌دهد	تأثیری ندارد
د)	کاهش می‌دهد	کاهش می‌دهد

۱۴- در صورت استفاده از روش ارزش ویژه، چنانچه واحد سرمایه‌پذیر سود سهمی اعلام کند:

الف) در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبتی بابت آن صورت نمی‌گیرد.

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری معادل ارزش بازار سود سهام دریافتی کاهش می‌یابد.

ج) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری معادل ارزش بازار سود سهام دریافتی افزایش می‌یابد.

د) واحد سرمایه‌گذار باید آن را به ارزش بازار به عنوان درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ثبت کند.

۱۵- چنانچه واحد سرمایه‌گذار در نتیجه افزایش سرمایه واحد سرمایه‌پذیر صاحب حق تقدم شود و از حق تقدم خود استفاده

نماید، مبلغ دفتری هر سهم عبارت است از:

الف) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی تقسیم بر کل سهام موجود

ب) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی منهای وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر کل سهام موجود

ج) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی بعلاوه وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر کل سهام موجود

د) مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی بعلاوه وجوه پرداختی بابت سهام جدید تقسیم بر تعداد سهام قبلی

مسائل

۱۴-۱- مانده حساب سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت آزاده در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال در ارتباط با

بهای تمام شده ۵۰۰ سهم عادی شرکت سحر می‌باشد. در سال ۱۳۸۱ مبادلات زیر در ارتباط با سرمایه‌گذاری‌های

بلندمدت در این شرکت انجام شده است:

۱۳۸۱/۲/۲۴ دریافت سود نقدی به ازای هر سهم ۸۰۰ ریال از شرکت سحر

۱۳۸۱/۶/۳۰ خرید ۳۰۰ سهم دیگر از سهام شرکت سحر به قیمت هر سهم ۴,۹۰۰ ریال و پرداخت مبلغ

۳۰,۰۰۰ ریال کارمزد کارگزار

۱۳۸۱/۸/۲۱ خرید ۴۰۰ سهم از سهام شرکت سپیده به قیمت هر سهم ۳,۴۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۴۰,۰۰۰

ریال کارمزد کارگزار

۱۳۸۱/۱۰/۷ فروش ۲۰۰ سهم از سهام شرکت سحر به قیمت هر سهم ۵,۲۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۳۰,۰۰۰

ریال کارمزد کارگزار و ۱۰,۰۰۰ ریال مالیات فروش

در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ قیمت بازار هر سهم شرکت‌های سحر و سپیده به ترتیب ۵,۲۵۰ ریال و ۳,۳۵۰

ریال بود.

شرکت آزاده برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در

ارزش استفاده می‌کند.

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سپیده دائمی تلقی شود،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت آزاده در سال ۱۳۸۱

۱۴-۲- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت شکیلا در سهام سایر شرکت‌ها که برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند مشتمل بر سهام سه شرکت شیدا، شیما و شیوا می‌باشد که بهای تمام شده و ارزش بازار هر یک از آن‌ها به شرح زیر است:

ارزش بازار هر سهم در پایان سال			تعداد سهام		بهای تمام شده هر سهم
۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	ریال		ریال
۴,۴۵۰	۴,۲۵۰	۴,۳۰۰	۴,۴۰۰	۵۰۰	شرکت شیدا
۲,۶۰۰	۲,۷۰۰	۲,۸۰۰	۲,۷۵۰	۸۰۰	شرکت شیما
۳,۴۰۰	۳,۳۰۰	۳,۲۵۰	۳,۲۵۰	۶۰۰	شرکت شیوا

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت دائمی تلقی شود،
مطلوبست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان هر سال

(۲) تعیین نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه پایان هر سال

(۳) در صورتی که سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیوا در تاریخ ۱۳۸۴/۲/۲۰ به مبلغ خالص ۲,۱۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۱۴-۳- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت واله در سهام سایر شرکت‌ها که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند مشتمل بر سهام سه شرکت ژاله، لاله و هاله می‌باشد که بهای تمام شده و مبلغ تجدید ارزیابی هر یک از آن‌ها به شرح زیر است:

مبلغ تجدید ارزیابی در پایان سال			تعداد سهام		بهای تمام شده
۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	ریال		ریال
۱,۴۲۰,۰۰۰	۱,۳۵۰,۰۰۰	۱,۳۸۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰	شرکت ژاله
۱,۵۸۵,۰۰۰	۱,۵۷۲,۰۰۰	۱,۵۲۰,۰۰۰	۱,۵۶۰,۰۰۰	۶۵۰	شرکت لاله
۱,۷۸۵,۰۰۰	۱,۸۳۵,۰۰۰	۱,۸۵۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰	شرکت هاله

مطلوبست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان هر سال

(۲) تعیین نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه پایان هر سال

(۳) در صورتی که سرمایه‌گذاری در سهام شرکت لاله در تاریخ ۱۳۸۴/۳/۲۵ به مبلغ خالص ۱,۵۷۵,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۱۴-۴- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت کیانوش که برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
ریال	ریال
شرکت بهنوش	۱,۵۰۰,۰۰۰
شرکت گلنوش	۱,۸۰۰,۰۰۰
	۱,۵۲۰,۰۰۰
	۱,۷۶۵,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳۸۲ مدیریت شرکت کیانوش تصمیم گرفت طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به کوتاه‌مدت تغییر دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت کیانوش برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت:

(۱) از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

(۲) از روش خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۱۴-۵- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت همایون که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
ریال	ریال
شرکت هومن	۱,۴۸۰,۰۰۰
شرکت هامون	۱,۷۲۰,۰۰۰
	۱,۴۶۵,۰۰۰
	۱,۷۴۵,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳۸۲ مدیریت شرکت همایون تصمیم گرفت طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را به کوتاه‌مدت تغییر دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت همایون برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت:

(۱) از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

(۲) از روش خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

۱۴-۶- بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت غیر سریع‌المعامله در بازار شرکت المیرا که برای ارزیابی آن‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
ریال	ریال
شرکت الناز	۱,۲۰۰,۰۰۰
شرکت الیزا	۱,۸۰۰,۰۰۰
	۱,۱۵۰,۰۰۰
	۱,۸۲۰,۰۰۰

در ابتدای سال ۱۳۸۲ مدیریت شرکت المیرا تصمیم گرفت سرمایه‌گذاری‌های فوق را برای مدت طولانی نگهداری کند، از این رو آن‌ها را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت ثبت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها، با فرض این که شرکت المیرا برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت:

(۱) از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌کند.

(۲) از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌کند.

۱۴-۷- در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ شرکت افرا ۳۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت دیبا را به مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت دیبا مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که معادل ارزش متعارف آن می‌باشد.

سود خالص گزارش شده و سود سهام توزیع شده شرکت دیبا در سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال است.

با فرض این که هرگونه سرقتی ایجاد شده به روش خط مستقیم و طی مدت ۲۰ سال مستهلک گردد،
مطلوبست:

(۱) محاسبه سرقتی خریداری شده

(۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های خرید، گزارش سود و تصویب توزیع سود

(۳) تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۴-۸- در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ شرکت ساحل ۴۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت دریا را به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت دریا در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در این تاریخ به استثنای موجودی کالا، زمین و ساختمان که ارزش دفتری آن‌ها به ترتیب ۸۰,۰۰۰ ریال، ۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن‌ها به ترتیب ۹۰,۰۰۰ ریال، ۸۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد، ارزش بازار بقیه دارایی‌ها و بدهی‌ها معادل ارزش دفتری می‌باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱- موجودی کالای شرکت دریا طی سال ۱۳۸۱ به فروش رسیده است.

۲- عمر مفید باقی مانده ساختمان از ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۱۰ سال برآورد گردیده است.

۳- هرگونه سرقتی طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد.

۴- روش استهلاک ساختمان و سرقتی خط مستقیم است.

۵- سود خالص گزارش شده و سود سهام توزیع شده شرکت دریا در سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست:

(۱) محاسبه سرقتی خریداری شده

(۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های خرید، گزارش سود و تصویب توزیع سود

(۳) تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱۴-۹- در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ شرکت لیلا ۳۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت لعیا که خالص دارایی های آن در این تاریخ ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال بود را به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ ارزش بازار دارایی های شرکت لعیا برابر با ارزش دفتری آن ها است. در سال ۱۳۸۱ شرکت لعیا مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نمود و مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال سود سهام تصویب و پرداخت کرد.

مطلوبست: تعیین حداکثر سودی که شرکت لیلا تحت روش ارزش ویژه می تواند در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۱ شناسایی کند.

۱۴-۱۰- شرکت ژاله در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۲۰۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم عادی دارای حق رأی شرکت ژیلا را به مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ترازنامه شرکت ژیلا در تاریخ مزبور اطلاعات زیر را نشان می دهد:

ریال

دارایی های استهلاک ناپذیر	۸۰۰,۰۰۰
دارایی های استهلاک پذیر	۵۲۰,۰۰۰ (ارزش بازار ۶۰۰,۰۰۰ ریال و باقی مانده عمر مفید ۱۰ سال است.)
بدهی ها	۱۲۰,۰۰۰
سهام عادی (هر سهم ۱,۰۰۰ ریال)	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲۰۰,۰۰۰

هرگونه سرقفلی ایجاد شده طی مدت ۲۰ سال به روش خط مستقیم مستهلک می شود.
مطلوبست: انجام موارد زیر با استفاده از روش های بهای تمام شده و ارزش ویژه:

(۱) محاسبه سرقفلی

(۲) ثبت خرید سرمایه گذاری

(۳) ثبت سود خالص گزارش شده توسط شرکت ژیلا به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال در پایان سال ۱۳۸۱

(۴) ثبت هزینه اضافی استهلاک در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

(۵) ثبت استهلاک سرقفلی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

(۶) ثبت شناسایی کاهش ارزش سرمایه گذاری (قیمت بازار هر سهم ۱,۵۰۰ ریال است.)

(۷) ثبت اعلام و پرداخت سود نقدی سهام توسط شرکت ژیلا در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۲۴ (سود نقدی هر سهم ۱۰۰ ریال اعلام و پرداخت شد.)

۱۴-۱۱- در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ شرکت زیور ۱۰ درصد از سهام عادی شرکت زیبا را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ حقوق صاحبان سهام شرکت زیبا مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت زیبا در سال ۱۳۸۱ سود خالصی به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال گزارش نمود و در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۰ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن را اعلام و پرداخت کرد.

در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۲ شرکت زیور ۲۰ درصد دیگر از سهام شرکت زیبا را به مبلغ ۴۲۸,۰۰۰ ریال خریداری نمود. بعد از خرید این ۲۰ درصد اضافی شرکت زیور قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر شرکت زیبا گردیده، لذا روش حسابداری سرمایه گذاری را از بهای تمام شده به ارزش ویژه تغییر داد.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ های ۱۳۸۱/۱/۱، ۱۳۸۱/۱۲/۲۹، ۱۳۸۲/۱/۱۰ و ۱۳۸۲/۱/۱۲

۱۲-۱۴- شرکت سرمایه‌گذاری نوید در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۱ مجموعه اوراق بهادار زیر را یکجا به مبلغ ۴,۷۵۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد:

تعداد سهام	ارزش اسمی هر سهم (هر ورقه)
	ریال
۵۰۰	۱,۰۰۰
۸۰۰	۲,۰۰۰
۷۵۰	۲,۵۰۰
۶۰۰	۱۰,۰۰۰
سهام عادی شرکت مجید	
سهام عادی شرکت سعید	
سهام ممتاز ۱۰ درصد جمع شونده شرکت حمید	
اوراق قرضه ۱۲ درصد ۵ ساله شرکت وحید	

هزینه‌های نقل و انتقال و سایر هزینه‌های مربوط به خرید اوراق بهادار بالغ بر ۲۰۰,۰۰۰ ریال است. ارزش بازار اوراق بهادار مزبور در تاریخ خرید به شرح زیر می‌باشد:

ریال	
هر سهم عادی شرکت مجید	۱,۲۰۰
هر سهم عادی شرکت سعید	۱,۸۵۰
هر سهم ممتاز شرکت حمید	۲,۸۰۰
هر برگ اوراق قرضه شرکت وحید	۲,۲۰۰

مطلوبست: ثبت خرید اوراق بهادار مزبور در دفتر روزنامه (برای هر یک از انواع اوراق بهادار خریداری شده حساب جداگانه‌ای نگهداری می‌شود).

۱۳-۱۴- شرکت فرحناز در ابتدای سال ۱۳۸۱ تعداد ۲۰۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم عادی شرکت فرناز را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت فرناز در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۲۴ تشکیل و سود خالص به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال و همچنین توزیع سود نقدی به مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال را تصویب نمود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۲۴

۱۴-۱۴- شرکت مهناز تعداد ۱,۰۰۰ سهم از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی شرکت شهناز را در سنوات قبل به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ شرکت شهناز از طریق صدور سود سهمی سرمایه خود را به میزان ۲۵ درصد افزایش داد و به دارنده هر ۴ سهم عادی تعداد ۱ سهم جدید به عنوان سود سهمی تسلیم نمود. در این تاریخ قیمت بازار هر سهم عادی شرکت شهناز ۲,۱۰۰ ریال بود. در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۱۷ شرکت شهناز تعداد ۲۵۰ سهم مذکور را به بهای هر سهم ۲,۲۰۰ ریال فروخت.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت مهناز در سال ۱۳۸۱

۱۴-۱۵- شرکت پروین در سنوات قبل تعداد ۴۰۰ سهم از سهام عادی شرکت پروانه (معادل ۱۰ درصد کل سهام شرکت) را به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نموده است. گردش حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پروانه در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می‌باشد:

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پروانه

۱۷۵,۰۰۰	۳/۱۲ فروش ۱۰۰ سهم عادی	۸۰۰,۰۰۰	۱/۱ مانده
۱۰۰,۰۰۰	۴/۱۸ دریافت سود نقدی سهام	۲۴۰,۰۰۰	۲/۲۴ دریافت ۲۵ درصد سود سهمی

توضیحات:

- ۱- سهام دریافتی به عنوان سود سهمی به ارزش بازار قیمت‌گذاری شده و در دهکار حساب سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب درآمد سرمایه‌گذاری ثبت شده است.
 - ۲- خالص وجوه دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری به بستانکار حساب سرمایه‌گذاری منظور شده است.
 - ۳- سود نقدی سهام دریافتی به بستانکار حساب سرمایه‌گذاری منظور شده است.
- مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت پروین به منظور اصلاح مانده حساب سرمایه‌گذاری

۱۴-۱۶- شرکت رامتین تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت رامین (از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) را در سنوات قبل به مبلغ ۶,۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۵ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت رامین افزایش سرمایه شرکت از مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از محل آورده نقدی سهامداران تصویب نمود. شرکت در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۸ گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام را برای کلیه سهامداران ارسال کرد.

قیمت بازار هر سهم شرکت رامین در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۵ (قبل از تشکیل مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام) مبلغ ۳,۴۰۰ ریال بود. پس از بازگشایی نماد معاملاتی شرکت در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۲۷ قیمت بازار هر سهم عادی مبلغ ۳,۱۵۰ ریال و هر برگ حق تقدم خرید سهام ۱,۹۵۰ ریال بود. شرکت رامتین در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۳۰ کلیه حق تقدم‌های خرید سهام را از قرار هر حق تقدم به مبلغ ۲,۱۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت رامتین در سال ۱۳۸۱

۱۴-۱۷- شرکت نوشین در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱ تعداد ۱,۰۰۰ برگ اوراق قرضه ۱۲ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت شیرین را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه خریداری کرد. بهره این اوراق هر شش ماه یکبار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت نوشین منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۶/۱، ۱۳۸۱/۹/۳۰، ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۲/۳/۳۱

۱۴-۱۸- شرکت فائزه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۲,۰۰۰ برگ اوراق قرضه ۹ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت فائزه را که سررسید آن ۵ سال بعد می‌باشد به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نمود. نرخ بهره بازار در این تاریخ ۸ درصد بوده و بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاک اضافه مبلغ پرداختی از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌کند.

مطلوبست:

(۱) محاسبه بهای خرید اوراق قرضه

(۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۱/۱، ۱۳۸۱/۶/۳۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

(۳) با فرض این که تعداد ۸۰۰ برگ از اوراق قرضه مذکور در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۳۱ به مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۱۴-۱۹- اطلاعات منعکس در جدول استهلاک صرف اوراق قرضه زیر مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت شرکت بهار در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ در اوراق قرضه ۵ ساله شرکت بهار می‌باشد که بهره آن در پایان هر سال پرداخت می‌شود.

تاریخ	بهره دریافت شده	درآمد بهره	استهلاک صرف اوراق قرضه	ارزش دفتری سرمایه‌گذاری
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال
۱۳۸۱/۱/۱				۱,۱۳۰,۸۰۰
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۹۲۸	۱۹,۰۷۲	۱,۱۱۱,۷۲۸
۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	۱۷۷,۸۷۶	۲۲,۱۲۴	۱,۰۸۹,۶۰۴
۱۳۸۳/۱۲/۲۹	؟	؟	؟	؟

با توجه به اطلاعات جدول فوق،

مطلوبست:

(۱) تعیین این که صرف اوراق قرضه به روش خط مستقیم مستهلک می‌شود یا روش نرخ بهره مؤثر

(۲) تعیین نرخ بازده مؤثر سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه

(۳) تعیین مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

(۴) تعیین نرخ بهره اسمی اوراق قرضه خریداری شده

(۵) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

(۶) تکمیل ستون‌های مربوط به سال سوم جدول فوق

۱۴-۲۰- شرکت ستاره در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۲۰۰ برگ اوراق قرضه ۲۰ درصد قابل تبدیل ۱۰,۰۰۰ ریالی شرکت سیاره را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت به مبلغ ۲,۲۶۱,۶۰۰ ریال خریداری کرد.

طبق شرایط اوراق قرضه خریداری شده، از تاریخ ۱۳۸۴/۱/۱ هر برگ اوراق قرضه ۱۰,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت سیاره می‌باشد.

در تاریخ ۱۳۸۴/۱/۱ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی شرکت سیاره ۱,۶۰۰ ریال بود، شرکت ستاره اوراق قرضه خود را به سهام عادی تبدیل نمود.

با فرض این که مانده صرف مستهلک نشده اوراق قرضه در تاریخ ۱۳۸۴/۱/۱ مبلغ ۱۲۷,۸۸۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه برای تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی با استفاده از روش ارزش بازار

فصل پانزدهم

صورت جریان وجوه نقد

استفاده کنندگان صورت های مالی نیازمند اطلاعاتی درخصوص چگونگی ایجاد و مصرف وجه نقد توسط واحدهای تجاری هستند. با توجه به این که ترازنامه و صورت سود و زیان قادر به انعکاس این موضوع نیستند، لذا تهیه و ارائه یک صورت مالی اساسی تحت عنوان "صورت جریان وجوه نقد" ضروری است.

صورت جریان وجوه نقد گزارشی است که اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد واحد تجاری را طی یک دوره زمانی معین نشان می دهد. صورت جریان وجوه نقد اطلاعاتی را ارائه می کند که به وسیله آن می توان:

- ۱- مبلغ، زمان و میزان اطمینان از تحقق جریان های نقدی آتی واحد تجاری را ارزیابی کرد.
- ۲- توان واحد تجاری را در ایفای به موقع تعهدات و پرداخت سود سهام ارزیابی کرد.
- ۳- مبادلات نقدی و غیرنقدی فعالیت های سرمایه گذاری و تأمین مالی را مشخص کرد.
- ۴- تفاوت بین سود (زیان) عملیاتی و جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی را بیان کرد.

طبقه بندی اقلام در صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید منعکس کننده جریان های نقدی طی دوره به ترتیب تحت سرفصل های اصلی زیر باشد:

- ۱- فعالیت های عملیاتی،
- ۲- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی،
- ۳- مالیات بر درآمد،
- ۴- فعالیت های سرمایه گذاری، و
- ۵- فعالیت های تأمین مالی.

فعالیت های عملیاتی

فعالیت های عملیاتی عبارت از فعالیت های اصلی و مستمر مولد درآمدهای عملیاتی واحد تجاری است. فعالیت های عملیاتی نشان دهنده توانایی واحد تجاری در ایجاد وجوه نقد بوده و بیانگر وجود یا عدم وجود تداوم فعالیت واحد تجاری در

بلندمدت می باشد. نمونه هایی از جریان های نقدی مرتبط با فعالیت های عملیاتی به شرح زیر است:

الف - جریان های نقدی ورودی:

- ۱- وجوه نقد دریافتی از مشتریان بابت فروش کالاها و ارائه خدمات
 - ۲- وجوه نقد دریافتی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی
- ب - جریان های نقدی خروجی:

- ۱- وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات
- ۲- وجوه نقد پرداختی به کارکنان واحد تجاری (شامل مزایای پایان خدمت کارکنان)

برخی از جریان های نقدی ممکن است ماهیتاً به گونه ای باشد که به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصل های اصلی صورت جریان وجوه نقد نباشد. چنین اقلامی جزء فعالیت های عملیاتی طبقه بندی می شوند. جریان های نقدی مرتبط با فروش مواد اولیه در واحدهای تجاری تولیدی و جریان های نقدی ناشی از خدمات جنبی فعالیت های اصلی از قبیل حمل موردی کالای فروش رفته نمونه هایی از این گونه اقلام می باشد.

بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی دربرگیرنده دریافت های حاصل از مالکیت سرمایه گذاری ها و سود دریافتی از بابت سپرده های سرمایه گذاری کوتاه مدت و بلندمدت بانکی و نیز پرداخت های انجام شده به تأمین کنندگان منابع مالی است. نمونه اقلامی که تحت سرفصل "بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" ارائه می شود به شرح زیر است:

الف - جریان های نقدی ورودی:

- ۱- سود سهام دریافتی (شامل سود سهام دریافتی از شرکت های سرمایه پذیری که سرمایه گذاری در آنها به روش ارزش ویژه در حساب ها انعکاس یافته است).

- ۲- سود و کارمزد دریافتی

ب - جریان های نقدی خروجی:

- ۱- سود سهام پرداختی

- ۲- سود و کارمزد پرداختی (اعم از این که به حساب دارایی منظور شده باشد یا به حساب هزینه دوره)

- ۳- وجوه نقد پرداختی بابت هزینه تأمین مالی اقساط اجاره به شرط تملیک

در برخی از واحدهای تجاری نظیر بانک ها، مؤسسات مالی، شرکت های سرمایه گذاری و شرکت های بیمه اقلامی از قبیل سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده های سرمایه گذاری و درآمد سرمایه گذاری ها که جزء فعالیت های اصلی و مستمر آنها می باشند، کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در ارتباط با اقلام مزبور جزء فعالیت های عملیاتی طبقه بندی می شوند.

مالیات بر درآمد

جریان های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداخت ها یا علی الحساب های پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از این بابت است و پرداخت های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات ها (از قبیل مالیات های تکلیفی و مالیات های مستقیم وضع شده بر تولید و فروش) در سرفصل مالیات بر درآمد منعکس نمی شود.

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری عبارت از تحصیل یا واگذاری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و بلندمدت، دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و نیز پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان) می‌باشد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف - جریان‌های نقدی ورودی:

- ۱- وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری
 - ۲- وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود
 - ۳- وجوه نقد دریافتی بابت اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
 - ۴- وجوه نقد دریافتی بابت اصل اقساط وام‌های پرداختی به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان)
- ب - جریان‌های نقدی خروجی:

- ۱- وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری
- ۲- وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود
- ۳- وجوه نقد پرداختی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی
- ۴- وجوه نقد پرداختی بابت وام به اشخاص مستقل از واحد تجاری (غیر از کارکنان)

فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی عبارت از فعالیت‌هایی است که منجر به تغییر در میزان و ترکیب سرمایه و استقراض‌های واحد تجاری (به جز اضافه برداشت‌های منظور شده در محاسبه وجه نقد) گردد. نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:

الف - جریان‌های نقدی ورودی:

- ۱- وجوه نقد دریافتی حاصل از صدور سهام
- ۲- وجوه نقد دریافتی حاصل از صدور اوراق مشارکت
- ۳- وجوه نقد دریافتی بابت تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها

ب - جریان‌های نقدی خروجی:

- ۱- وجوه نقد پرداختی بابت اصل اوراق مشارکت صادره
- ۲- وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط تسهیلات مالی دریافتی از بانک‌ها
- ۳- وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک
- ۴- وجوه نقد پرداختی بابت کاهش سرمایه

شکل صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد باید به گونه‌ای ارائه شود که موارد زیر را به وضوح نشان دهد:

- ۱- جمع اقلام تشکیل دهنده هر یک از سرفصل‌های اصلی
 - ۲- جمع کل جریان‌های نقدی قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
 - ۳- خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد
 - ۴- تطبیق مانده ابتدای دوره و پایان دوره وجه نقد
- نمونه‌ای از صورت جریان وجوه نقد در صفحه ۱۱۰ ارائه شده است.

شرکت سهامی نمونه

صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	یادداشت
		فعالیت‌های عملیاتی:
	x	وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا
	x	وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها
	(x)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
	(x)	وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی
x		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
		بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:
	x	سود سهام دریافتی
	x	سود دریافتی بابت سپرده‌های سرمایه‌گذاری
	(x)	سود سهام پرداختی
	(x)	هزینه سود تضمین شده
(x)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
		مالیات بر درآمد:
(x)		مالیات بر درآمد پرداختی (شامل پیش‌پرداخت مالیات بر درآمد)
		فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:
	x	وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
	(x)	وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
	x	وجوه حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود
	(x)	وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های ثابت مشهود
	(x)	وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های نامشهود
(x)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
x		جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
		فعالیت‌های تأمین مالی:
	x	وجوه حاصل از افزایش سرمایه
	x	دریافت تسهیلات مالی
	(x)	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
x		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
x		خالص افزایش در وجه نقد
x		مانده وجه نقد در ابتدای سال
x		مانده وجه نقد در پایان سال

(۱) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

ریال	
×	سود عملیاتی
×	هزینه استهلاک
×	خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
(×)	افزایش حساب‌های دریافتی عملیاتی
(×)	افزایش موجودی مواد و کالا
(×)	افزایش سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها
×	افزایش حساب‌های پرداختی عملیاتی
×	افزایش پیش دریافت‌های عملیاتی
×	خالص سایر درآمدها و هزینه‌ها*
×	
×	

* منظور خالص اقلامی است که در تعیین سود (زیان) عملیاتی منظور نشده و در سایر سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد نیز قابل طبقه‌بندی نبوده است.

تهیه صورت جریان وجوه نقد

برای تهیه صورت جریان وجوه نقد دسترسی به اطلاعات زیر ضرورت دارد:

۱- ترازنامه دوره جاری همراه با اقلام مقایسه‌ای دوره قبل

۲- صورت سود و زیان برای دوره جاری

۳- گردش حساب سود (زیان) انباشته برای دوره جاری

۴- سایر اطلاعات مکمل در مورد دلایل تغییر در حساب‌های ترازنامه

پس از در دسترس قرار گرفتن اطلاعات فوق، تهیه صورت جریان وجوه نقد مستلزم انجام مراحل زیر است:

۱- تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۲- تعیین جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۳- تعیین جریان‌های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

۴- تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۵- تعیین جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

۶- تعیین خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد طی دوره

۷- تعیین مانده وجه نقد در پایان دوره پس از منظور کردن مانده وجه نقد ابتدای دوره و خالص افزایش (کاهش) در وجه نقد طی دوره

در ادامه بحث، چگونگی محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل‌های اصلی صورت جریان وجوه نقد

تشریح می‌شود.

محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

برای محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی از یکی از روش های زیر استفاده می شود:

الف - روش مستقیم

ب - روش غیرمستقیم

روش مستقیم

در روش مستقیم، برای هر یک از اقلام صورت سود و زیان یک قلم مرتبط در صورت جریان وجوه نقد مشخص و گزارش می شود و ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی برحسب طبقات عمده افشا می گردد. نمونه هایی از این طبقات عمده به شرح زیر است:

۱- وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا - وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا در طی یک دوره ممکن است مربوط به فروش هایی باشد که در دوره های قبل صورت گرفته (حساب های دریافتی تجاری) و یا مربوط به فروش هایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت (پیش دریافت فروش). از این رو، وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\begin{aligned} \text{افزایش در پیش دریافت فروش} + \text{افزایش در حساب های دریافتی تجاری}^* - \text{فروش خالص} &= \text{وجوه نقد دریافتی} \\ \text{کاهش در پیش دریافت فروش} - \text{کاهش در حساب های دریافتی تجاری} + \text{بابت فروش} & \end{aligned}$$

* در مواردی که برای مطالبات مشکوک الوصول از روش ایجاد ذخیره استفاده می شود هنگام سوخت مطالبات، حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بدهکار و حساب های دریافتی بستانکار می شود. با توجه به این که در اثر بستانکار شدن حساب های دریافتی وجه نقدی به شرکت وارد نمی شود، لذا در این گونه موارد بایستی هزینه مطالبات سوخت شده سال جاری از مبلغ مزبور کسر گردد.

۲- وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها - وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها در طی یک دوره ممکن است مربوط به مطالباتی باشد که در دوره های قبل تحقق یافته (درآمدهای دریافتی) و یا مربوط به درآمدهایی باشد که در آینده تحقق خواهد یافت (پیش دریافت درآمد). از این رو، وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\begin{aligned} \text{افزایش در پیش دریافت سایر درآمدها} + \text{افزایش در درآمدهای دریافتی} - \text{سایر درآمدها} &= \text{وجوه نقد دریافتی} \\ \text{کاهش در پیش دریافت سایر درآمدها} - \text{کاهش در درآمدهای دریافتی} + \text{بابت سایر درآمدها} & \end{aligned}$$

۳- وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا - وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا در طی یک دوره ممکن است مربوط به خرید هایی باشد که در دوره های قبل صورت گرفته (حساب های پرداختی تجاری) و یا مربوط به خرید هایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت (پیش پرداخت خرید کالا). از این رو، وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\begin{array}{rcl} \text{افزایش در پیش پرداخت خرید} & + & \text{افزایش در حساب های پرداختی تجاری} \\ \text{کاهش در پیش پرداخت خرید} & - & \text{کاهش در حساب های پرداختی تجاری} \end{array} = \begin{array}{rcl} \text{خرید} & - & \\ \text{بابت خرید} & + & \end{array}$$

در مواردی که مانده حساب خرید مشخص نباشد، با استفاده از رابطه زیر می توان آن را محاسبه نمود:

موجودی کالای ابتدای دوره - موجودی کالای پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید

۴- وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی - وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به هزینه هایی باشد که در دوره های قبل واقع شده (هزینه های پرداختی) و یا مربوط به هزینه هایی باشد که در آینده واقع خواهد شد (پیش پرداخت هزینه). از این رو، وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\begin{array}{rcl} \text{افزایش در پیش پرداخت هزینه ها} & + & \text{افزایش در هزینه های پرداختی} \\ \text{کاهش در پیش پرداخت هزینه ها} & - & \text{کاهش در هزینه های پرداختی} \end{array} = \begin{array}{rcl} \text{هزینه های عملیاتی} & - & \\ \text{بابت هزینه های عملیاتی} & + & \end{array}$$

* در مواردی که هزینه های غیر نقدی مانند هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان در جمع هزینه های عملیاتی منظور شده باشد، با توجه به این که هزینه های مذکور یک هزینه غیر نقدی است که مستلزم خروج وجه نقد نمی باشد، باید از جمع هزینه های عملیاتی کسر گردد.

در صورت استفاده از روش مستقیم، اجزای تشکیل دهنده خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد ارائه می شود و صورت تطبیق خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی با سود (زیان) عملیاتی در یادداشت های توضیحی افشا می شود.

مثال ۱-۱۵- صورت سود و زیان و بخشی از اقلام ترازنامه شرکت ژاله در زیر ارائه شده است:

صورت سود و زیان سال ۱۳۸۲

ریال	
۸۰۰,۰۰۰	فروش خالص
(۴۰۰,۰۰۰)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۰۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۱۶۰,۰۰۰)	- هزینه های عملیاتی (شامل ۴۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک)
۲۴۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۰۰,۰۰۰)	- هزینه های مالی
۱۴۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۳۵,۰۰۰)	- مالیات بر درآمد
۱۰۵,۰۰۰	سود خالص

بخشی از اقلام ترازنامه

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۳۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری
۳۹۵,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰	موجودی کالا
۱۴۵,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت خرید کالا
۲۸,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۲۴۰,۰۰۰	۲۲۲,۰۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری
۲۰۰,۰۰۰	۲۱۵,۰۰۰	پیش‌دریافت فروش
۸۲,۰۰۰	۹۸,۰۰۰	هزینه‌های پرداختی

مطلوبست: تهیه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم

حل: ساده‌ترین راه برای استفاده از روش مستقیم این است که از اولین رقم صورت سود و زیان کار محاسبه را شروع نموده و به ترتیب به سمت پایین حرکت کرد، یعنی:

وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۸۰۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰^{(۱)} + ۱۵,۰۰۰^{(۲)} = ۷۶۵,۰۰۰$$

(۱) افزایش در حساب‌های دریافتی تجاری

(۲) افزایش در پیش‌دریافت فروش

برای محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا، ابتدا باید مبلغ خرید را به شرح زیر محاسبه نمود:

$$۴۰۰,۰۰۰ + ۳۷۰,۰۰۰ - ۳۹۵,۰۰۰ = ۳۷۵,۰۰۰ \quad \text{خرید}$$

سپس وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۳۷۵,۰۰۰ + ۱۸,۰۰۰^{(۳)} + ۳۵,۰۰۰^{(۴)} = ۴۲۸,۰۰۰$$

(۳) کاهش در حساب‌های پرداختی تجاری

(۴) افزایش در پیش‌پرداخت خرید کالا

وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی نیز به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۱۶۰,۰۰۰ - ۴۰,۰۰۰^{(۵)} - ۱۶,۰۰۰^{(۶)} + ۱۲,۰۰۰^{(۷)} = ۱۱۶,۰۰۰$$

(۵) هزینه استهلاک

(۶) افزایش در هزینه‌های پرداختی

(۷) افزایش در پیش‌پرداخت هزینه‌ها

فعالیت‌های عملیاتی:

۷۶۵,۰۰۰ وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا

(۴۲۸,۰۰۰) وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا

(۱۱۶,۰۰۰) وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی

۲۲۱,۰۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

روش غیرمستقیم

در روش غیرمستقیم، سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی تبدیل می‌شود:

- ۱- اثر معاملات و سایر رویدادهایی که دارای ماهیت غیرنقدی است، مانند هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان
- ۲- اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده، لیکن جریان‌های نقدی مرتبط با آن‌ها در دوره‌های قبل حادث شده یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد. افزایش یا کاهش در مانده موجودی‌های مواد و کالا، حساب‌های دریافتنی و پرداختنی عملیاتی و پیش‌دریافت‌ها نمونه‌هایی از این‌گونه اقلام است.

در صورت استفاده از روش غیرمستقیم، خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد نشان داده می‌شود و صورت تطبیق آن با سود یا زیان عملیاتی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.

مثال ۱۵-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۵-۱،

مطلوبست: تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

حل:

صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

ریال	
۲۴۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۴۰,۰۰۰	+ هزینه استهلاک
(۵۰,۰۰۰)	- افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری
۲۵,۰۰۰	+ کاهش موجودی کالا
(۳۵,۰۰۰)	- افزایش پیش‌پرداخت خرید کالا
(۱۲,۰۰۰)	- افزایش پیش‌پرداخت هزینه‌ها
(۱۸,۰۰۰)	- کاهش حساب‌های پرداختنی تجاری
۱۵,۰۰۰	+ افزایش پیش‌دریافت فروش
۱۶,۰۰۰	+ افزایش هزینه‌های پرداختنی
۲۲۱,۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی به شرح زیر است:

- ۱- سود سهام دریافتی - سود سهام دریافتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به سودهایی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته است (مانند ابتدای دوره سود سهام دریافتنی). همچنین ممکن است بخشی از سود سهام تحقق یافته طی

دوره جاری در دوره‌های آتی وصول شود (مانده پایان دوره سود سهام دریافتی). از این رو، سود سهام دریافتی با استفاده از گردش حساب سود سهام دریافتی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود سهام دریافتی

مانده ابتدای دوره	×	سود سهام دریافتی	×
درآمد سود سهام *	×	مانده پایان دوره	×
	×		×

* درآمد سود سهام از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

۲- سود پرداختی بابت تسهیلات مالی - سود پرداختی بابت تسهیلات مالی در طی یک دوره ممکن است مربوط به بدهی‌هایی باشد که در دوره‌های قبل ایجاد شده است (مانده ابتدای دوره سود تضمین شده پرداختی). همچنین ممکن است بخشی از سود تضمین شده تحقق یافته دوره جاری در دوره‌های آتی پرداخت گردد (مانده پایان دوره سود تضمین شده پرداختی). از این رو، سود پرداختی بابت تسهیلات مالی با استفاده از گردش حساب سود تضمین شده پرداختی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود تضمین شده (بهره) پرداختی

سود پرداختی بابت تسهیلات مالی	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	هزینه مالی دوره جاری *	×
	×		×

* هزینه مالی از صورت سود و زیان استخراج می‌شود. چنانچه بخشی از هزینه تأمین مالی در طی دوره به حساب دارایی منظور شده باشد، در این صورت به مبلغ مذکور اضافه خواهد شد.

۳- سود سهام پرداختی - نحوه محاسبه سود سهام پرداختی همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی است و با استفاده از گردش حساب سود سهام پرداختی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود سهام پرداختی

سود سهام پرداختی	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	سود سهام پیشنهادی دوره جاری *	×
	×		×

* سود سهام پیشنهادی دوره جاری از گردش حساب سود انباشته استخراج می‌شود.

مثال ۳-۱۵- سود سهام پیشنهادی مندرج در گردش حساب سود انباشته شرکت شبنم برای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال است. مانده حساب سود سهام پرداختی در ابتدا و پایان سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۱۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۶۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه وجه نقد پرداختی بابت سود سهام

حل:

سود سهام پرداختنی			
۱۵۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۱۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۱۲۰,۰۰۰	سود سهام پیشنهادی سال جاری	۱۶۰,۰۰۰	مانده پایان سال
۲۷۰,۰۰۰		۲۷۰,۰۰۰	

محاسبه جریان های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

نحوه محاسبه جریان های نقدی ناشی از مالیات بر درآمد همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی است و با استفاده از گردش حساب ذخیره مالیات به شرح زیر محاسبه می شود:

ذخیره مالیات			
x	مانده ابتدای دوره	x	مالیات بر درآمد پرداختی
x	مالیات بر درآمد دوره جاری *	x	مانده پایان دوره
x		x	

* مالیات بر درآمد دوره جاری از صورت سود و زیان استخراج می شود.

مثال ۴-۱۵- مالیات بر درآمد مندرج در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۱ شرکت نرگس مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال است. مانده حساب ذخیره مالیات در ابتدا و پایان سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. مطلوب است: محاسبه مالیات بر درآمد پرداختی

حل:

ذخیره مالیات			
۱۸۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۳۰,۰۰۰	مالیات بر درآمد پرداختی
۱۵۰,۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری	۲۰۰,۰۰۰	مانده پایان سال
۳۳۰,۰۰۰		۳۳۰,۰۰۰	

محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری

نحوه محاسبه برخی از جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری به شرح زیر است:

۱- وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت - وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت با استفاده از گردش حساب سرمایه گذاری های بلندمدت به شرح زیر محاسبه می شود:

سرمایه گذاری های بلندمدت

×	سرمایه گذاری های فروخته شده	×	مانده ابتدای دوره
×	مانده پایان دوره	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;">×</div>	وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری بلندمدت
×		×	
×		×	

نحوه محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های کوتاه مدت، خرید دارایی های ثابت مشهود و خرید دارایی های نامشهود نیز به گونه ای مشابه می باشد.

۲- وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود - وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\begin{aligned} \text{سود حاصل از فروش دارایی ثابت} &+ \text{استهلاک انباشته} - \text{بهای تمام شده} = \text{وجوه حاصل از فروش} \\ \text{زیان حاصل از فروش دارایی ثابت} &- \text{دارایی ثابت فروخته شده} - \text{دارایی ثابت فروخته شده} = \text{دارایی های ثابت} \end{aligned}$$

سود یا زیان حاصل از فروش دارایی ثابت مشهود از صورت سود و زیان استخراج می شود و بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود از گردش حساب های مزبور به شرح زیر محاسبه می گردد:

دارایی ثابت مشهود

×	بهای تمام شده دارایی ثابت فروخته شده	×	مانده ابتدای دوره
×	مانده پایان دوره	×	خرید طی دوره
×		×	
×		×	

استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود

×	مانده ابتدای دوره	×	استهلاک انباشته دارایی ثابت فروخته شده
×	هزینه استهلاک دوره جاری	×	مانده پایان دوره
×		×	
×		×	

نحوه محاسبه وجوه حاصل از فروش سرمایه گذاری های کوتاه مدت و بلندمدت نیز تقریباً به همین شکل است، با این تفاوت که برای حساب های مذکور استهلاک انباشته وجود ندارد.

مثال ۵-۱۵- اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۹۲ شرکت نسترن استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۶۰۰,۰۰۰	۷۵۰,۰۰۰	تجهیزات
۴۸۰,۰۰۰	۵۲۰,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۲۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری های بلندمدت
	۱۵۰,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
	۸۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات

در سال ۱۳۸۲ تجهیزاتی به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.
مطلوبست: محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری

حل:

تجهیزات

مانده ابتدای سال	۶۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده	۲۰۰,۰۰۰
خرید طی سال	۳۵۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۷۵۰,۰۰۰
	۹۵۰,۰۰۰		۹۵۰,۰۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات

استهلاک انباشته تجهیزات فروخته شده	۱۱۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۸۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۵۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۱۵۰,۰۰۰
	۶۳۰,۰۰۰		۶۳۰,۰۰۰

$$۲۰۰,۰۰۰ - ۱۱۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰ = ۱۷۰,۰۰۰ \quad \text{وجوه حاصل از فروش تجهیزات}$$

سرمایه گذاری های بلندمدت

مانده ابتدای سال	۲۰۰,۰۰۰		
تحصیل سرمایه گذاری طی سال	۱۰۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۳۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰

فعالیت های سرمایه گذاری:

وجوه حاصل از فروش تجهیزات	۱۷۰,۰۰۰
وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات	(۳۵۰,۰۰۰)
وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت	(۱۰۰,۰۰۰)
جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری	(۲۸۰,۰۰۰)

محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تأمین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تأمین مالی به شرح زیر است:

- ۱- وجوه حاصل از افزایش سرمایه - وجوه حاصل از افزایش سرمایه با استفاده از گردش حساب سرمایه به شرح زیر محاسبه می شود:

سرمایه	
مانده ابتدای دوره	×
وجوه حاصل از افزایش سرمایه	×
	↑
	×
	=====
مانده پایان دوره	×
	×
	=====

- ۲- بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی - بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی با استفاده از گردش حساب تسهیلات مالی دریافتی به شرح زیر محاسبه می شود:

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده ابتدای دوره	×
دریافت تسهیلات مالی	×
	↑
	×
	=====
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	×
مانده پایان دوره	×
	=====

مثال ۶-۱۵- اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۸۲ شرکت یاسمن استخراج شده است:

ریال	ریال	
۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
۲۰۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۴۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	سرمایه

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- ۱- در سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال تسهیلات از بانک ملت شعبه پیروزی اخذ شده است.

- ۲- ۵۰ درصد افزایش سرمایه شرکت به صورت نقد و ۵۰ درصد بقیه از محل سود انباشته بوده است.

مطلوبست: محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تأمین مالی

حل:

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده ابتدای سال	۱۱۰,۰۰۰
تسهیلات دریافتی	۲۲۰,۰۰۰
	↑
	۳۳۰,۰۰۰
	=====
بازپرداخت اصل تسهیلات	
مانده پایان سال	
	=====

فعالیت‌های تأمین مالی:

۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه
۱۳۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
(۱۱۰,۰۰۰)	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
۱۲۰,۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

موضوعات خاص گزارشگری جریان‌های نقدی

گزارش جریان‌های نقدی به صورت خالص

جریان‌های نقدی به طور معمول به صورت ناخالص گزارش می‌شوند. اما طبق استانداردهای حسابداری، جریان‌های نقدی زیر را می‌توان به صورت خالص گزارش کرد:

الف - دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریان‌های نقدی عملاً بیانگر فعالیت مشتری است و نه واحد تجاری. وصول مالیات‌های غیرمستقیم و عوارض از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط نمونه‌ای از این‌گونه موارد است.

ب - دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آن‌ها سریع، مبلغ آن‌ها قابل ملاحظه و سررسید اولیه آن‌ها حداکثر سه ماه باشد. دریافت‌ها و پرداخت‌های مربوط به استقراض‌های کوتاه با سررسید کمتر از سه ماه و پرداخت‌ها و دریافت‌های ناشی از خرید و فروش سرمایه‌گذاری به شرط آن که به دفعات صورت گرفته، مبالغ مربوط قابل ملاحظه بوده و سرمایه‌گذاری‌ها دارای سررسید سه ماه یا کمتر باشد، نمونه‌هایی از این‌گونه موارد است.

علاوه بر موارد فوق، جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی زیر را در بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی می‌توان به صورت خالص گزارش کرد:

الف - دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده‌ها

ب - سپرده‌گذاری نزد سایر بانک‌ها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده‌های مذکور

ج - تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آن‌ها

جریان‌های نقدی ارزی

در صورت استفاده از روش غیرمستقیم جهت محاسبه خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، در موارد زیر تعدیل سود عملیاتی ضروری است:

الف - سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات عملیاتی تسویه شده و مانده‌های عملیاتی تسویه نشده که به موجب استانداردهای حسابداری یا قوانین آمره به سود و زیان دوره منظور نشده است.^۱

۱- به عنوان مثال، در یک شرکت دولتی بابت سود تسعیر مطالبات ارزی در تاریخ ترازنامه ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{r} \times \\ \text{حساب‌های دریافتی} \\ \times \\ \text{اندوخته تسعیر دارایی‌های ارزی} \end{array}$$

در روش غیرمستقیم، افزایش حساب‌های دریافتی از سود عملیاتی کسر می‌شود، اما سود تسعیر در محاسبه سود عملیاتی منظور نشده، لذا برای خنثی کردن اثر آن باید افزایش اندوخته تسعیر دارایی‌های ارزی به سود عملیاتی اضافه شود.

ب - سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات غیر عملیاتی تسویه شده و مانده‌های غیر عملیاتی تسویه نشده که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده است.

ج - سود یا زیان ناشی از تسعیر وجه نقد که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره منظور شده است.

لازم به ذکر است که در مورد بندهای الف و ب، تعدیلات انجام شده در محاسبه جریان‌های نقدی در سرفصل‌های اصلی مربوط منظور می‌شود و در ارتباط با بند ج، تعدیلات انجام شده به عنوان یکی از عوامل تطبیق بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه می‌شود.

جریان‌های نقدی استثنایی و غیر مترقبه

جریان‌های نقدی استثنایی به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی بوده و از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود. این اقلام لزوماً با اقلام استثنایی مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد. به عنوان مثال، پیش‌دریافت عمده از خریداران در مواردی که دریافت آن معمول نبوده است به عنوان یک جریان نقدی استثنایی تلقی می‌شود.

جریان‌های نقدی استثنایی باید در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس یابد و افشای کافی در مورد ماهیت آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

جریان‌های نقدی غیر مترقبه به آن دسته از جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد اطلاق می‌شود که دارای اهمیت نسبی بوده و از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود. این اقلام معمولاً با اقلام غیر مترقبه مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارد.

جریان‌های نقدی غیر مترقبه باید برحسب ماهیت و قبل از آثار مالیاتی آن تحت سرفصل‌های اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد نشان داده شود و افشای کافی در مورد ماهیت آن‌ها در یادداشت‌های توضیحی صورت گیرد.

جریان‌های نقدی مرتبط با ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

تغییرات در حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی عملیاتی اعم از کوتاه مدت و بلندمدت به عنوان اقلام تعدیل کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منظور می‌شود. یکی از حساب‌های بلندمدت غیر تجاری عملیاتی که در صورت‌های مالی واحد تجاری انعکاس داشته و نحوه برخورد با جریان‌های نقدی مربوط به آن دچار ابهام می‌باشد، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان است. از آنجا که حساب مزبور یک بدهی بلندمدت عملیاتی است؛

الف - در روش غیر مستقیم، تغییرات مانده این حساب طی دوره، در تعدیل سود عملیاتی مدنظر قرار می‌گیرد.

ب - در روش مستقیم، هرگونه پرداخت از بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در زمره جریان‌های نقدی منظور می‌شود.

معاملات غیر نقدی

معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست، نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به استثنای

معاملات مربوط به فعالیت‌های عملیاتی، در صورت بااهمیت بودن باید در یادداشت‌های توضیحی به نحوی مناسب افشا شود. نمونه‌هایی از معاملات غیرنقدی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره سرمایه‌ای
- ۲- تحصیل دارایی ثابت مشهود در قبال تسهیلات مالی یا صدور سهام
- ۳- مبادله موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای ساخته شده با دارایی ثابت مشهود
- ۴- افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران
- ۵- جایگزینی وام‌های بلندمدت با وام‌های بلندمدت دیگر

لازم به توضیح است که تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه‌بندی مجدد حساب‌های تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها، اعلام سود سهمی و تجزیه سهام، در زمره معاملات غیرنقدی مستلزم افشا تلقی نمی‌شود.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی از نظر تأثیر آن بر صورت جریان وجوه نقد به دو گروه تقسیم می‌شود:

- ۱- تعدیلات سنواتی که بر جریان‌های نقدی دوره جاری تأثیری ندارد. این گونه تعدیلات در صورت جریان وجوه نقد انعکاس نمی‌یابد و تنها موجب اصلاح اقلام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد می‌گردد. تعدیل استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش‌های نقدی در دوره‌های قبل، نمونه‌هایی از این گونه تعدیلات سنواتی است.
- ۲- تعدیلات سنواتی که بر جریان‌های نقدی دوره جاری تأثیرگذار می‌باشند. این گونه تعدیلات برحسب ماهیت در سرفصل‌های اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. پرداخت هزینه‌های عملیاتی و مالیات دوره‌های قبل در دوره جاری که در ارتباط با آن‌ها در دوره مالی قبل ذخیره در نظر گرفته نشده است، نمونه‌هایی از این گونه تعدیلات سنواتی است.

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی

صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها باید دربرگیرنده جریان‌های نقدی خارج از گروه باشد و کلیه جریان‌های نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود. در خصوص صورت جریان وجوه نقد تلفیقی موارد زیر قابل ذکر است:

- ۱- مبلغ جریان‌های نقدی خروجی ناشی از تحصیل یا جریان‌های نقدی ورودی حاصل از فروش واحدهای تجاری فرعی باید در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی به طور جداگانه تحت سرفصل "فعالیت‌های سرمایه‌گذاری" گزارش شود.
- ۲- سود سهام پرداختی به سهامداران اقلیت باید در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی به طور جداگانه تحت سرفصل "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" انعکاس یابد.

مثال جامع - صورت سود و زیان سال ۱۳۳۲ و ترازنامه پایان سال ۱۳۳۲ شرکت یاس در زیر ارائه شده است:

شرکت یاس

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۱۳۳۲/۱۲/۲۹

ریال	ریال	
۷۷۰,۰۰۰		فروش خالص
(۴۰۰,۰۰۰)		- بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۷۰,۰۰۰		سود ناخالص
(۱۵۰,۰۰۰)		- هزینه های عملیاتی
۲۲۰,۰۰۰		سود عملیاتی
	(۱۰,۰۰۰)	هزینه های مالی
	(۱۰,۰۰۰)	زیان ناشی از فروش تجهیزات
(۲۰,۰۰۰)		
۲۰۰,۰۰۰		سود قبل از مالیات
(۵۰,۰۰۰)		- مالیات بر درآمد
۱۵۰,۰۰۰		سود خالص

شرکت یاس

ترازنامه

در تاریخ ۱۳۳۲/۱۲/۲۹

x1/۱۲/۲۹	x2/۱۲/۲۹		x1/۱۲/۲۹	x2/۱۲/۲۹	
ریال	ریال		ریال	ریال	
۲۹,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	حساب های پرداختنی	۴۶,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	موجودی نقد
۴۸,۰۰۰	۶۵,۰۰۰	ذخیره مالیات	۴۸,۰۰۰	۷۸,۰۰۰	حساب های دریافتنی
۹۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۴۰,۰۰۰	۸۵,۰۰۰	موجودی کالا
۳۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت	۱۷,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	پیش پرداخت هزینه ها
۱۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	سرمایه	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	ساختمان
۱۳۰,۰۰۰	۱۵۵,۰۰۰	سود انباشته	(۶۰,۰۰۰)	(۸۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان
			۷۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	تجهیزات
			(۳۴,۰۰۰)	(۴۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته تجهیزات
۴۲۷,۰۰۰	۵۲۵,۰۰۰		۴۲۷,۰۰۰	۵۲۵,۰۰۰	

اطلاعات زیر نیز در دست می باشد:

- ۱- در سال ۱۳۸۲ تجهیزاتی که بهای تمام شده آن ۳۲,۰۰۰ ریال و ارزش دفتری آن ۲۲,۰۰۰ ریال بود به طور نقد به فروش رسیده است.
 - ۲- هزینه های عملیاتی شامل ۳۶,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک دارایی های ثابت و ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان می باشد.
 - ۳- در طی سال ۱۳۸۲ هیچ گونه پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان صورت نگرفته است.
 - ۴- در سال ۱۳۸۲ هیچ گونه تسهیلاتی از بانک ها دریافت نشده است.
 - ۵- افزایش سرمایه شرکت از محل سود انباشته بوده است.
- مطلوبست:

(۱) تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم

(۲) تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی

حل: برای تهیه صورت جریان وجوه نقد ابتدا جریان های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل های اصلی صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر محاسبه می شود:

۱- جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

$$770,000 - 30,000^{(1)} = 740,000 \quad \text{وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا}$$

(۱) افزایش در حساب های دریافتی تجاری

$$400,000 + 85,000 - 40,000 = 445,000 \quad \text{خرید}$$

$$445,000 - 16,000^{(2)} = 429,000 \quad \text{وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا}$$

(۲) افزایش در حساب های پرداختی تجاری

$$150,000 - 36,000^{(3)} - 20,000^{(4)} - 5,000^{(5)} = 89,000 \quad \text{وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی}$$

(۳) هزینه استهلاک

(۴) هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان

(۵) کاهش در پیش پرداخت هزینه ها

۲- جریان های نقدی ناشی از بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

سود و زیان انباشته

۱۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۵۰,۰۰۰	افزایش سرمایه
۱۵۰,۰۰۰	سود خالص سال جاری	۷۵,۰۰۰	سود سهام پرداختی
		۱۵۵,۰۰۰	مانده پایان سال
۲۸۰,۰۰۰		۲۸۰,۰۰۰	

هزینه های مالی (هزینه سود تضمین شده تسهیلات مالی دریافتی) به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال نیز تحت سرفصل بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی طبقه بندی می شود.

۳- مالیات بر درآمد

ذخیره مالیات

مالیات بر درآمد پرداختی	۳۳,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۸,۰۰۰
مانده پایان سال	۶۵,۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری	۵۰,۰۰۰
	۹۸,۰۰۰		۹۸,۰۰۰

۴- جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری

زیان حاصل از فروش تجهیزات - ارزش دفتری تجهیزات فروخته شده = وجوه حاصل از فروش تجهیزات

$$۱۲,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ - ۲۲,۰۰۰$$

تجهیزات

مانده ابتدای سال	۷۰,۰۰۰	تجهیزات فروخته شده	۳۲,۰۰۰
تجهیزات خریداری شده	۴۲,۰۰۰	مانده پایان سال	۸۰,۰۰۰
	۱۱۲,۰۰۰		۱۱۲,۰۰۰

۵- جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تأمین مالی

تسهیلات مالی دریافتی

پرداختی طی سال	۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۹۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۶۰,۰۰۰		
	۹۰,۰۰۰		۹۰,۰۰۰

پس از محاسبه جریان های نقدی ناشی از هر یک از سرفصل های اصلی صورت جریان وجوه نقد، صورت جریان وجوه نقد به شرح زیر تهیه می شود:

شرکت یاس
صورت جریان وجوه نقد
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲

ریال	ریال	یادداشت
		فعالیت‌های عملیاتی:
	۷۴۰,۰۰۰	وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا
	(۴۲۹,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
	(۸۹,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی
۲۲۲,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
		بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:
	(۷۵,۰۰۰)	سود سهام پرداختی
	(۱۰,۰۰۰)	سود تضمین شده پرداختی
(۸۵,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
		مالیات بر درآمد:
(۳۳,۰۰۰)		مالیات بر درآمد پرداختی
		فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:
	۱۲,۰۰۰	وجوه حاصل از فروش تجهیزات
	(۴۲,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات
(۳۰,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
۷۴,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
		فعالیت‌های تأمین مالی:
(۳۰,۰۰۰)		بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
۴۴,۰۰۰		خالص افزایش در وجه نقد
۴۶,۰۰۰		مانده وجه نقد در ابتدای سال
۹۰,۰۰۰		مانده وجه نقد در پایان سال

(۱) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

ریال	
۲۲۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۳۶,۰۰۰	+ هزینه استهلاک
۲۰,۰۰۰	+ خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
(۳۰,۰۰۰)	- افزایش حساب‌های دریافتی تجاری
(۴۵,۰۰۰)	- افزایش موجودی کالا
۵,۰۰۰	+ کاهش پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۱۶,۰۰۰	+ افزایش حساب‌های پرداختی تجاری
۲۲۲,۰۰۰	

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- صورت جریان وجوه نقد، کدامیک از موارد زیر را باید به وضوح نشان دهد؟

- الف) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از مالیات بر درآمد
- ب) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های عملیاتی
- ج) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
- د) جریان خالص ورود (خروج) وجه نقد قبل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۲- جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با کدامیک از سرفصل‌های زیر باید بر مبنای خالص در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد؟

- الف) فعالیت‌های عملیاتی
- ب) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
- ج) فعالیت‌های تأمین مالی
- د) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۳- هنگام تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم، در تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، افزایش در مانده حساب تسهیلات مالی دریافتی در پایان دوره نسبت به اول دوره:

- الف) از سود عملیاتی کسر می‌شود.
- ب) به سود عملیاتی اضافه می‌شود.
- ج) به سود عملیاتی اضافه و سپس از آن کسر می‌شود.
- د) اصلاً در بخش فعالیت‌های عملیاتی گزارش نمی‌شود.

۴- تأثیر افزایش در مانده حساب‌های دریافتی بر خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، در هر یک از روش‌های زیر چگونه است؟

	روش مستقیم	روش غیر مستقیم
الف)	کاهش	کاهش
ب)	کاهش	بدون تأثیر
ج)	بدون تأثیر	کاهش
د)	بدون تأثیر	بدون تأثیر

۵- سود دریافتی بابت سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و بلندمدت تحت کدامیک از سرفصل‌های زیر در صورت جریان وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شود؟

- الف) فعالیت‌های عملیاتی
- ب) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
- ج) فعالیت‌های تأمین مالی
- د) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۶- کدامیک از موارد زیر جریان نقدی مرتبط با بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی نیست؟

- (الف) سود ناشی از فروش دارایی ثابت مشهود
- (ب) هزینه تأمین مالی اقساط اجاره به شرط تملیک
- (ج) هزینه تأمین مالی منظور شده به حساب دارایی ثابت
- (د) سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیری که سرمایه‌گذاری در آن به روش ارزش ویژه انعکاس یافته است.

۷- جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد دربرگیرنده کدامیک از جریان‌های نقدی زیر نیست؟

- (الف) پیش‌پرداخت مالیات
- (ب) مالیات بر درآمد پرداختی
- (ج) مالیات‌های تکلیفی پرداختی
- (د) استرداد مبالغ پرداختی بابت مالیات

۸- سود عملیاتی و مالیات بر درآمد شرکت سهامی لاله در سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال است.

اطلاعات زیر نیز از مدارک حسابداری شرکت استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۱۴۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	بدهکاران تجاری
۱۵۵,۰۰۰	۱۵۵,۰۰۰	بستانکاران تجاری
۱۶۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰	ذخیره مالیات
	۳۵,۰۰۰	هزینه استهلاك دارایی‌های ثابت

خالص جریان ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجوه نقد به ترتیب چند ریال گزارش می‌شوند؟

- (الف) ۵۸۵,۰۰۰ ریال و ۱۳۵,۰۰۰ ریال
- (ب) ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال
- (ج) ۶۱۵,۰۰۰ ریال و ۱۳۵,۰۰۰ ریال
- (د) ۶۱۵,۰۰۰ ریال و ۱۶۵,۰۰۰ ریال

۹- کدامیک از موارد زیر فعالیت سرمایه‌گذاری تلقی نمی‌شود؟

- (الف) تحصیل دارایی‌های نامشهود
- (ب) تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت
- (ج) پرداخت تسهیلات به کارکنان
- (د) واگذاری سرمایه‌گذاری بلندمدت

۱۰- کدامیک از موارد زیر در صورت جریان وجوه نقد تحت سرفصل فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی می‌شود؟

- (الف) عواید حاصل از فروش زمین
- (ب) وجوه نقد پرداختی بابت سود سهام
- (ج) پرداخت تسهیلات به اشخاص مستقل از واحد تجاری
- (د) وجوه نقد پرداختی بابت اصل اقساط تسهیلات مالی دریافتی

● مدارک حسابداری شرکت لادن انجام معاملات زیر را در سال ۱۳۸۱ نشان می‌دهد:

ریال	
۷۵۰,۰۰۰	وجوه نقد حاصل از انتشار سهام عادی
۱۵۰,۰۰۰	فروش نقدی سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت
۱۸۰,۰۰۰	پرداخت سود نقدی سهام
۱۳۵,۰۰۰	پرداخت وام قرض‌الحسنه به سایر اشخاص
۳۰,۰۰۰	کاهش حساب‌های دریافتنی
۶۰,۰۰۰	افزایش حساب‌های پرداختنی

با توجه به اطلاعات فوق، به سؤالات ۱۱ و ۱۲ پاسخ دهید:

۱۱- وجه نقد حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در سال ۱۳۸۱ چند ریال است؟

الف) ۱۵,۰۰۰ ریال ب) ۴۵,۰۰۰ ریال ج) ۱۰۵,۰۰۰ ریال د) ۱۵۰,۰۰۰ ریال

۱۲- وجه نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی در سال ۱۳۸۱ چند ریال است؟

الف) ۴۳۵,۰۰۰ ریال ب) ۵۲۵,۰۰۰ ریال ج) ۵۷۰,۰۰۰ ریال د) ۷۵۰,۰۰۰ ریال

۱۳- هنگام تطبیق سود عملیاتی و خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، تغییر در مانده کدامیک از

حساب‌های زیر موجب تعدیل سود عملیاتی می‌شود؟

الف) سود سهام پرداختنی ب) سود تضمین شده پرداختنی
ج) ذخیره مالیات بر درآمد د) ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

۱۴- کدامیک از جملات زیر صحیح نیست؟

الف) جریان‌های نقدی استثنایی لزوماً با اقلام مندرج در صورت سود و زیان ارتباط ندارد.
ب) جریان‌های نقدی غیرمترقبه معمولاً با اقلام مندرج در صورت سود و زیان ارتباط دارد.
ج) جریان‌های نقدی استثنایی از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود.
د) جریان‌های نقدی غیرمترقبه از رویدادهای خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری ناشی می‌شود.

۱۵- کدامیک از موارد زیر در صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود؟

I. سود یا زیان ناشی از تسعیر موجودی نقدی ارزی

II. افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

مسائل

۱۵-۱- مشخص کنید هر یک از اقلام زیر چگونه در صورت جریان وجوه نقد گزارش می شود؟

- الف) اعلام و توزیع سود سهمی
- ب) پرداخت مالیات های تکلیفی
- ج) پرداخت مزایای پایان خدمت کارکنان
- د) خرید ماشین آلات در قبال صدور سهام
- ه) پرداخت مالیات بر درآمد سال مالی قبل
- و) تخصیص اندوخته قانونی از محل سود انباشته
- ز) افزایش سرمایه از محل اندوخته توسعه و تکمیل
- ح) خرید زمین در قبال تسهیلات مالی دریافتی از بانک
- ط) افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده اشخاص
- ی) هزینه مطالبات سوخت شده (در روش ایجاد ذخیره)
- ک) پرداخت اقساط قرارداد اجاره به شرط تملیک ساختمان
- ل) تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره به شرط تملیک

۱۵-۲- اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت ارکیده استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۱۶۵,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	حساب های دریافتنی
۱۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

فروش نسبه و هزینه مطالبات مشکوک الوصول سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۴۵۰,۰۰۰ ریال و ۸,۰۰۰ ریال بوده است.
مطلوبست: محاسبه وجوه نقد دریافتی از مشتریان در سال ۱۳۸۱

۱۵-۳- اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت ارغوان استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۱۳۵,۰۰۰	۱۸۷,۰۰۰	موجودی کالا
۲۲۵,۰۰۰	۲۴۶,۰۰۰	حساب های پرداختنی

بهای تمام شده کالای فروش رفته طبق صورت سود و زیان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶۲۴,۰۰۰ ریال بوده است.
مطلوبست: محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا در سال ۱۳۸۱

۱۵۴- شرکت ارغنون یک شرکت پیمانکاری است. این شرکت ۵ درصد مالیات مکسوره از صورت وضعیت های خود را در دفاتر به عنوان پیش پرداخت مالیات ثبت می نماید. اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت استخراج شده است:

	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۱/۱/۱
	ریال	ریال
پیش پرداخت مالیات	۱۶۷,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
ذخیره مالیات	۴۲۶,۰۰۰	۲۵۳,۰۰۰

مالیات بر درآمد محاسبه شده برای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت مالیات بر درآمد جهت انعکاس در صورت جریان وجوه نقد

۱۵۵- اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۸۲ شرکت سنبل استخراج شده است:

	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
زمین	۵۴۳,۰۰۰	۲۳۵,۰۰۰
ساختمان	۸۸۴,۰۰۰	۷۷۲,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	۱۴۲,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰
سود حاصل از فروش یک قطعه زمین	۷۵,۰۰۰	
زیان حاصل از فروش یک دستگاه ساختمان	۲۲,۰۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۱۲۵,۰۰۰	

در سال ۱۳۸۱ یک قطعه زمین به بهای تمام شده ۱۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده و یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.

مطلوبست: محاسبه جریان های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با فعالیت های سرمایه گذاری جهت انعکاس در صورت جریان وجوه نقد

۱۵۶- اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۸۲ شرکت نیلوفر استخراج شده است:

	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
	ریال	ریال
تسهیلات مالی دریافتی	۲۲۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰
سود و کارمزد سنوات آتی	۶۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
سود سهام پرداختنی	۴۲,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
سرمایه	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲۴۳,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- ۱- افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی بوده است.
 - ۲- شرکت در سال ۱۳۸۲ معادل ۱۶۸,۰۰۰ ریال سود خالص داشته است.
- مطلوبست:

(۱) محاسبه جریانهای نقدی ورودی و خروجی مرتبط با فعالیت‌های تأمین مالی

(۲) محاسبه جریانهای نقدی ورودی و خروجی مرتبط با بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۱۵-۷- صورت سود و زیان و صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت
بنقشه در زیر ارائه شده است:

شرکت بنقشه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	ریال	
۳۴۰,۰۰۰	سود عملیاتی	۸۴۰,۰۰۰	فروش
۲۵,۰۰۰	هزینه استهلاک	(۳۷۰,۰۰۰)	-بهای تمام شده فروش
(۴۳,۰۰۰)	افزایش حساب‌های دریافتی	۴۷۰,۰۰۰	سود ناخالص
۵۴,۰۰۰	کاهش موجودی کالا		- هزینه‌های عملیاتی:
(۲۷,۰۰۰)	کاهش حساب‌های پرداختی	(۸۵,۰۰۰)	هزینه حقوق
۱۲,۰۰۰	افزایش حقوق پرداختی	(۲۵,۰۰۰)	هزینه استهلاک
۳۶۱,۰۰۰	خالص جریان‌های نقدی	(۲۰,۰۰۰)	سایر هزینه‌های عملیاتی
		(۱۳۰,۰۰۰)	
		۳۴۰,۰۰۰	سود عملیاتی
		۲۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش زمین
		۳۶۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
		(۸۵,۰۰۰)	- مالیات بر درآمد
		۲۷۵,۰۰۰	سود خالص

مطلوبست: محاسبه هر یک از مبالغ زیر برای سال ۱۳۸۱:

- (۱) وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا
- (۲) وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
- (۳) وجوه نقد پرداختی بابت هزینه حقوق

۱۵۸- اطلاعات زیر از صورت‌های مالی سال ۱۳۸۱ شرکت مریم استخراج شده است:

ریال	
۲۵۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۲۰,۰۰۰	افزایش حساب‌های دریافتنی
۱۲,۰۰۰	کاهش حساب‌های پرداختنی
۳۳,۰۰۰	افزایش موجودی کالا
۲۰,۰۰۰	افزایش استهلاک انباشته
۲۴,۰۰۰	هزینه استهلاک
۲,۰۰۰	کاهش ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۱۴,۰۰۰	افزایش ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۶,۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۵,۰۰۰	زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها
۱۶,۰۰۰	افزایش ذخیره مالیات
۳,۰۰۰	افزایش ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا
۹,۰۰۰	کاهش پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۷,۰۰۰	افزایش پیش دریافت فروش

مطلوبست: تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۱۵۹- جداول مربوط به جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی شرکت میخک (به روش مستقیم و غیرمستقیم) در زیر ارائه شده است:

جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی			
ریال	روش مستقیم	ریال	روش غیرمستقیم
؟	وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا	؟	سود عملیاتی
(۳۴۸,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا	۱۸,۰۰۰	هزینه استهلاک
؟	وجوه نقد پرداختی بابت حقوق	(۱۲,۰۰۰)	افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری
؟	وجوه نقد پرداختی بابت استهلاک	۴۸,۰۰۰	کاهش موجودی کالا
؟	وجوه نقد پرداختی بابت سایر هزینه‌ها	(۳۶,۰۰۰)	کاهش حساب‌های پرداختنی تجاری
؟	خالص جریان‌های نقدی	۱۲,۰۰۰	افزایش حقوق پرداختنی
		(۶,۰۰۰)	افزایش پیش‌پرداخت هزینه‌ها
		؟	خالص جریان‌های نقدی

صورت سود و زیان شرکت نیز به شرح زیر می‌باشد:

صورت سود و زیان

ریال	
۷۰۰,۰۰۰	فروش
؟	بهای تمام شده کالای فروش رفته
(۷۸,۰۰۰)	هزینه حقوق
(۱۸,۰۰۰)	هزینه استهلاک
(۴۲,۰۰۰)	سایر هزینه‌های عملیاتی
<u>؟</u>	<u>سود عملیاتی</u>

مطلوبست: محاسبه اعداد مجهول جداول فوق با استفاده از رابطه بین سود عملیاتی و جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۱۵۱۰- اطلاعات زیر از تجزیه و تحلیل حساب‌های شرکت رازقی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ بدست آمده است:

ریال	
۴۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۲۷۰,۰۰۰	سود خالص سال جاری
۸۵,۰۰۰	سود انباشته ابتدای سال
۱۳۵,۰۰۰	سود انباشته پایان سال
۲۳۰,۰۰۰	افزایش حساب‌های دریافتنی تجاری
۴۵,۰۰۰	کاهش موجودی کالا
۱۸۳,۰۰۰	افزایش حساب‌های پرداختنی تجاری
۵۴,۰۰۰	افزایش سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها
۱۸,۰۰۰	کاهش پیش دریافت‌ها
۶۵,۰۰۰	افزایش ذخیره مالیات
۴۰,۰۰۰	افزایش سود سهام پرداختنی
۲۳۵,۰۰۰	خرید تجهیزات
۱۵,۰۰۰	افزایش سود تضمین شده پرداختنی
۲۶۰,۰۰۰	فروش تجهیزات (ارزش دفتری)
۴۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش تجهیزات
۲۰۰,۰۰۰	وجوه حاصل از افزایش سرمایه
۶۰,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
۳۵,۰۰۰	خرید سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس
۱۶۰,۰۰۰	افزایش تسهیلات مالی دریافتی
۹۰,۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری
۱۵۰,۰۰۰	مانده وجه نقد در ابتدای سال

مطلوبست: تهیه صورت جریان وجوه نقد به روش غیرمستقیم

۱۵-۱۱- صورت سود و زیان و گردش حساب سود انباشته سال ۱۳۸۲ شرکت آزالیا به شرح زیر است:

صورت سود و زیان	
ریال	ریال
۹۰۰,۰۰۰	فروش
(۴۲۵,۰۰۰)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۷۵,۰۰۰	سود ناخالص
	- هزینه های عملیاتی:
(۱۲۰,۰۰۰)	هزینه حقوق
(۴۵,۰۰۰)	هزینه استهلاک
(۴۲,۰۰۰)	سایر هزینه های عملیاتی
(۲۰۷,۰۰۰)	
۲۶۸,۰۰۰	سود عملیاتی
	درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی:
(۸۸,۰۰۰)	هزینه های مالی
۲۴,۰۰۰	سود حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود
(۶۴,۰۰۰)	
۲۰۴,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۵۱,۰۰۰)	- مالیات بر درآمد
۱۵۳,۰۰۰	سود خالص
گردش حساب سود انباشته	
۱۵۳,۰۰۰	سود خالص
۵۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال
۲۰۳,۰۰۰	سود قابل تخصیص
(۸۰,۰۰۰)	- سود سهام پیشنهادی
۱۲۳,۰۰۰	سود انباشته در پایان سال

اطلاعات مربوط به مانده‌های برخی از اقلام ترازنامه نیز به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۲۵۳,۰۰۰	۳۱۷,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری
۴۳۶,۰۰۰	۳۸۹,۰۰۰	موجودی کالا
۲۱۸,۰۰۰	۲۴۵,۰۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری
۶۲,۰۰۰	۵۸,۰۰۰	حقوق پرداختی
۴۳,۰۰۰	۴۷,۰۰۰	سود و کارمزد پرداختی
۶۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	سود سهام پیشنهادی و پرداختی
۵۴,۰۰۰	۴۸,۰۰۰	ذخیره مالیات
۴۲۰,۰۰۰	۵۲۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱۲۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	استهلاک انباشته
۲۵۴,۰۰۰	۲۷۵,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی
۴۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	سرمایه

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی بوده است.
- ۲- در طی سال مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال تسهیلات مالی از بانک‌ها دریافت شده است.
- ۳- در طی سال دارایی‌های ثابت مشهودی جمعاً به مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.
- ۴- سایر هزینه‌های عملیاتی به طور نقد پرداخت شده است.

مطلوبست:

- (۱) محاسبه جریان‌های نقدی ورودی و خروجی مرتبط با:
 - الف) فعالیت‌های عملیاتی (به روش مستقیم و غیرمستقیم)
 - ب) بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
 - ج) مالیات بر درآمد
 - د) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
 - هـ) فعالیت‌های تأمین مالی
- (۲) تهیه صورت جریان وجوه نقد (مانده وجه نقد در ابتدای سال ۱۵۲,۰۰۰ ریال بوده است).

۱۵-۱۲- صورت سود و زیان سال ۱۳۳۲ و ترازنامه پایان سال ۱۳۳۲ شرکت اقاچیا در زیر ارائه شده است:

صورت سود و زیان

ریال	ریال
۱,۷۸۰,۰۰۰	فروش
(۹۳۰,۰۰۰)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
۸۵۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۴۴۲,۰۰۰)	- هزینه های عملیاتی
۴۰۸,۰۰۰	سود عملیاتی
(۲۴,۰۰۰)	هزینه سود تضمین شده
(۴,۰۰۰)	زیان ناشی از فروش تجهیزات
(۲۸,۰۰۰)	
۳۸۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۹۵,۰۰۰)	- مالیات بر درآمد
۲۸۵,۰۰۰	سود خالص

ترازنامه

x1/12/29	x2/12/29		x1/12/29	x2/12/29	
ریال	ریال		ریال	ریال	
۸۰,۰۰۰	۶۶,۰۰۰	حساب های پرداختی	۴۴,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰	موجودی نقد
۱۲۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	ذخیره مالیات	۵۲,۰۰۰	۱۳۶,۰۰۰	حساب های دریافتی
۲۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۳۰,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰	موجودی کالا
۶۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت	۱۲,۰۰۰	۸,۰۰۰	پیش پرداخت هزینه
۱۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	سرمایه	۱۴۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	زمین
۲۰۷,۰۰۰	۳۱۲,۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	ساختمان
			(۲۲,۰۰۰)	(۴۲,۰۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان
			۱۳۶,۰۰۰	۳۸۶,۰۰۰	تجهیزات
			(۲۰,۰۰۰)	(۵۶,۰۰۰)	استهلاک انباشته تجهیزات
۷۷۲,۰۰۰	۱,۱۳۸,۰۰۰		۷۷۲,۰۰۰	۱,۱۳۸,۰۰۰	

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- ۱- یک قطعه زمین به مبلغی معادل ارزش دفتری آن فروخته شده است.
 - ۲- بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده ۸۲,۰۰۰ ریال و ارزش دفتری آن ۷۲,۰۰۰ ریال است.
 - ۳- در طی سال ۱۳۳۲ هیچ گونه پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان صورت نگرفته است.
- مطلوبست:

(۱) تهیه صورت جریان وجوه نقد (به روش مستقیم)

(۲) تهیه صورت تطبیق سود عملیاتی با خالص جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

۱۳-۱۵- صورت جریان وجوه نقد شرکت زنبق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲ در زیر ارائه شده است:

ریال	ریال	فعالیت‌های عملیاتی:
	۴۰۰,۰۰۰	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
	(۱۲۰,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
	(۳۲,۰۰۰)	وجوه نقد پرداختی بابت حقوق
۲۴۸,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
		بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:
(۱۲۸,۰۰۰)		پرداخت سود سهام
		فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:
	۶۴,۰۰۰	وجوه حاصل از فروش ساختمان
	(۲۴۰,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید ساختمان
	(۱۴۴,۰۰۰)	وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات
(۳۲۰,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
(۲۰۰,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
		فعالیت‌های تأمین مالی:
۱۶۰,۰۰۰		وجوه حاصل از افزایش سرمایه
(۴۰,۰۰۰)		خالص کاهش در وجه نقد
۲۸۰,۰۰۰		مانده وجه نقد در ابتدای سال
۲۴۰,۰۰۰		مانده وجه نقد در پایان سال

ترازنامه شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ نیز به شرح زیر بوده است:

بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	دارایی‌ها
ریال	ریال
۲۴۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰
۳۰۴,۰۰۰	۳۸۴,۰۰۰
	(۱۲۰,۰۰۰)
۵۴۴,۰۰۰	۵۴۴,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- سود خالص سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱۹۲,۰۰۰ ریال بوده است.
 - ۲- هزینه استهلاک ساختمان برای سال ۱۳۸۲ مبلغ ۸۸,۰۰۰ ریال بوده است.
 - ۳- استهلاک انباشته ساختمان فروخته شده ۴۸,۰۰۰ ریال و سود حاصل از فروش آن ۳۲,۰۰۰ ریال بوده است.
- مطلوبست: تهیه ترازنامه شرکت زنبق در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۲

۱۴-۱۵- صورت جریان وجوه نقد شرکت شقایق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

ریال	ریال	فعالیت‌های عملیاتی:
	۹۹۰,۰۰۰	وجوه نقد دریافتی از مشتریان
(۳۰۰,۰۰۰)		وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
(۱۵۰,۰۰۰)		وجوه نقد پرداختی بابت حقوق
(۶۰,۰۰۰)		وجوه نقد پرداختی بابت سایر هزینه‌های عملیاتی
۴۸۰,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
		بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:
۶۰,۰۰۰		سود سهام دریافتی
		مالیات بر درآمد:
(۷۵,۰۰۰)		مالیات بر درآمد پرداختی
		فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:
	۹۰,۰۰۰	وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها
(۳۰۰,۰۰۰)		وجوه پرداختی بابت خرید زمین
(۲۱۰,۰۰۰)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
۲۵۵,۰۰۰		جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
		فعالیت‌های تأمین مالی:
۲۲۵,۰۰۰		وجوه حاصل از افزایش سرمایه
۴۸۰,۰۰۰		خالص افزایش در وجه نقد
۱۲۰,۰۰۰		مانده وجه نقد در ابتدای سال
۶۰۰,۰۰۰		مانده وجه نقد در پایان سال

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

۱- طی سال ۱۳۸۱ حساب‌های دریافتنی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به ترتیب معادل ۱۸۰,۰۰۰ ریال و

۱۵,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. طی سال هیچ طلبی سوخت نشده است.

۲- طی سال ۱۳۸۱ موجودی کالا معادل ۷۲,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

۳- حساب سود سهام دریافتنی در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

۴- حقوق پرداختنی در ابتدا و پایان سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۱۸,۰۰۰ ریال و ۲۷,۰۰۰ ریال بوده است.

۵- ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌های فروخته شده ۶۰,۰۰۰ ریال بوده است.

۶- حساب ذخیره مالیات بر درآمد مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان شرکت شقایق برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

فصل شانزدهم

نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص

اصطلاح "مدارک ناقص" به وضعیتی اطلاق می‌شود که دفاتر براساس سیستم ثبت دو طرفه تنظیم نشده باشد، خواه این دفتر (۱) به صورت یک طرفه ثبت شده باشد^۱ و یا (۲) به صورت دو طرفه ثبت شده و در اثر حوادث از بین رفته باشد. بسیاری از واحدهای تجاری کوچک که فعالیت اقتصادی چندانی ندارند بنا به دلایل مختلف نظیر اقتصادی نبودن سیستم ثبت دو طرفه، معمولاً اسناد و مدارک کاملی برای ثبت فعالیت‌های خود نگهداری نمی‌کنند و تنها یک سری اسناد و مدارک که بتواند مشکلات آن‌ها را برطرف سازد، نگهداری می‌نمایند. این‌گونه واحدهای تجاری برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و یا اظهارنامه مالیاتی به حسابداران مراجعه می‌کنند. حسابداران نیز با بررسی اسناد و مدارک موجود و پرس و جو از مدیران و کارکنان و همچنین با استفاده از اطلاعاتی که از بانک‌ها و مشتریان طرف حساب واحد تجاری به دست می‌آورند، اطلاعات مالی مورد نیاز را جمع‌آوری نموده و بر مبنای سیستم ثبت دو طرفه (معادله اصلی حسابداری، یعنی دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه) و با استفاده از حساب‌های تنظیم شده، نسبت به تهیه صورت‌های مالی اقدام می‌نمایند.

تهیه ترازنامه از روی مدارک ناقص

واحدهای تجاری که برای ثبت فعالیت‌های خود از سیستم ثبت یک طرفه استفاده می‌کنند، برخی از اطلاعات اساسی مانند دریافت‌های نقدی، چک‌های صادر شده، مبالغ قابل دریافت از بدهکاران و مبالغ قابل پرداخت به بستانکاران را در دفاتر ثبت می‌نمایند. بنابراین با استفاده از اطلاعات مزبور و سایر منابع اطلاعاتی می‌توان ترازنامه این‌گونه واحدهای تجاری را در هر تاریخی تهیه نمود. به طور خلاصه، نحوه تعیین اقلام ترازنامه به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- صندوق - از طریق شمارش وجوه نقد تعیین می‌شود.
- ۲- موجودی بانک - با تجزیه و تحلیل سوابق مربوط به حساب بانک در دفاتر واحد تجاری و بررسی صورت حساب‌های بانکی تعیین می‌شود.

۱- سیستم ثبت یک طرفه سیستمی است که در آن معانات به صورت یک طرفه ثبت می‌شود. به عنوان مثال، هنگام فروش کالا به طور نسیه صرفاً میزان طلب از مشتری ثبت شده و حسابی تحت عنوان فروش نگهداری نمی‌شود.

- ۳- مطالبات - از طریق رسیدگی به فاکتورهای دریافت نشده فروش، تجزیه و تحلیل حساب مشتریان و سوابق مربوط به اسناد وصولی مدت دار تعیین می شوند.
- ۴- موجودی های مواد و کالا - از طریق شمارش یا توزین اندازه گیری شده و بر اساس فاکتورهای خرید قیمت گذاری می شوند.
- ۵- دارایی های غیر جاری - این گونه دارایی ها نیز مانند موجودی های مواد و کالا تعیین می شوند.
- ۶- بدهی ها - از طریق رسیدگی به فاکتورهای پرداخت نشده خرید، تجزیه و تحلیل حساب فروشندگان و سوابق مربوط به اسناد پرداختی مدت دار تعیین می شوند.
- ۷- سرمایه - پس از تعیین مبلغ دارایی ها و بدهی ها به ترتیب فوق، مبلغ سرمایه از تفاوت بین دارایی ها و بدهی ها در هر تاریخی به دست می آید.

محاسبه سود یا زیان خالص از روی مدارک ناقص

از آنجا که حقوق صاحبان سرمایه در اثر سود خالص و سرمایه گذاری مجدد افزایش و در نتیجه زیان خالص و برداشت های طی دوره کاهش می یابد، چنانچه حقوق صاحبان سرمایه در ابتدا و پایان دوره و مبلغ سرمایه گذاری مجدد و برداشت های طی دوره مشخص باشد، با تجزیه و تحلیل تغییرات حقوق صاحبان سرمایه می توان سود یا زیان خالص ناشی از عملیات طی دوره واحد تجاری را به شرح زیر محاسبه نمود:

x	حقوق صاحبان سرمایه در پایان دوره
(x)	- حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای دوره
x	افزایش (کاهش) در حقوق صاحبان سرمایه
x	+ برداشت های طی دوره
(x)	- سرمایه گذاری مجدد صاحبان سرمایه
x	سود (زیان) خالص دوره

مثال ۱۶-۱- جمع حقوق صاحبان سرمایه شرکت آیدین در ابتدا و پایان سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۴۰۰,۰۰۰ ریال و ۷۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. با فرض این که سرمایه گذاری صاحبان سرمایه در طی سال مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال و برداشت های طی دوره ۱۲۵,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: محاسبه سود خالص سال ۱۳۸۱

حل:

ریال	
۷۵۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سرمایه در پایان سال ۱۳۸۱
(۴۰۰,۰۰۰)	- حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای سال ۱۳۸۱
۳۵۰,۰۰۰	افزایش در حقوق صاحبان سرمایه
۱۲۵,۰۰۰	+ برداشت های طی سال
(۲۰۰,۰۰۰)	- سرمایه گذاری مجدد صاحبان سرمایه
۲۷۵,۰۰۰	سود خالص سال ۱۳۸۱

تهیه صورت سود و زیان از روی مدارک ناقص

محاسبه سود یا زیان خالص به ترتیب فوق، گرچه ساده و آسان است ولی تصویر کاملی از عملیات طی دوره واحد تجاری را ارائه نمی‌کند و برای مقاصدی نظیر تهیه و تنظیم بودجه و اعمال کنترل‌های مدیریت و همچنین جهت ارائه به مقامات مالیاتی مناسب نمی‌باشد و لازم است صورت تفصیلی عملیات طی دوره که منجر به سود یا زیان خالص شده است نیز تهیه و ارائه گردد.

از آنجا که عملیات نقدی در هر واحد تجاری از اهمیت خاصی برخوردار است، مدارک مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی به عنوان یک منبع اطلاعاتی با ارزش محسوب می‌شود و از طریق تجزیه و تحلیل دریافت‌ها و پرداخت‌های حساب صندوق یا بانک و مطابقت آن‌ها با فاکتورها، اسناد و مدارک هزینه و ... به سهولت می‌توان نسبت به یک سری اطلاعات به شرح زیر اطلاع کسب نمود:

الف - اطلاعاتی که می‌تواند از طریق تجزیه و تحلیل دریافت‌های نقدی استخراج شود:

۱- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش و سایر درآمدها

۲- وجوه دریافتی از بدهکاران بابت فروش‌های نسیه

۳- وجوه حاصل از فروش دارایی‌های غیرجاری

۴- تسهیلات دریافتی از بانک‌ها

۵- سرمایه‌گذاری نقدی توسط صاحبان سرمایه

ب - اطلاعاتی که می‌تواند از طریق تجزیه و تحلیل پرداخت‌های نقدی استخراج شود:

۱- پرداخت‌های نقدی بابت خرید کالا و هزینه‌های عملیاتی

۲- وجوه پرداختی به بستانکاران بابت خریدهای نسیه

۳- وجوه پرداختی بابت خرید دارایی‌های غیرجاری

۴- وجوه پرداختی بابت اقساط تسهیلات دریافتی از بانک‌ها

۵- وجوه پرداختی بابت وام‌های اعطایی به دیگران

۶- برداشت‌های نقدی توسط صاحبان سرمایه

علاوه بر اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، چنانچه صورت دارایی‌ها و بدهی‌ها در ابتدا و پایان دوره مالی نیز در دست باشد، می‌توان حقوق صاحبان سرمایه در ابتدا و پایان دوره مالی را تعیین و سپس ترازنامه مقایسه‌ای را تهیه نمود. با استفاده از اطلاعات مزبور و همچنین به کمک برخی از منابع دیگر می‌توان اجزای تشکیل دهنده صورت سود و زیان را مشخص کرد.

در ادامه بحث، چگونگی تعیین اجزای تشکیل دهنده صورت سود و زیان تشریح می‌گردد.

محاسبه فروش ناخالص

مبلغ فروش از دو منبع زیر به دست می‌آید:

۱- فروش‌های نقدی - از طریق تجزیه و تحلیل حساب‌های صندوق و بانک تعیین می‌شود.

۲- فروش‌های نسیه - برای محاسبه فروش‌های نسیه، حسابی تحت عنوان "کنترل حساب‌های دریافتنی" به شکل T ایجاد شده و مانده ابتدای دوره حساب‌های دریافتنی در بدهکار و جمع وجوه دریافتنی از مشتریان در طی دوره و همچنین برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش و مطالبات سوخت شده طی دوره در بستانکار حساب مذکور ثبت می‌گردد. مانده پایان دوره حساب‌های دریافتنی نیز در این حساب بستانکار و نقل به پایین می‌شود. پس از انجام ثبت‌های مذکور و اطمینان از صحت ثبت تمام اقلام، مبلغی که برای موازنه حساب کنترل حساب‌های دریافتنی لازم است محاسبه می‌گردد که معادل جمع فروش‌های نسیه در طی دوره می‌باشد.

با بکارگیری مطالب فوق، فروش نسیه به شرح زیر محاسبه می‌شود:

کنترل حساب‌های دریافتنی تجاری	
مانده ابتدای دوره	×
فروش نسیه	×
برگشت از فروش و تخفیفات	×
تخفیفات نقدی فروش	×
مطالبات سوخت شده	×
مانده پایان دوره	×
	×

لازم به توضیح است حساب‌های دریافتنی که در محاسبه فوق منظور می‌شود صرفاً حساب‌های دریافتنی ناشی از فروش کالاها و ارائه خدمات است.

پس از تعیین مبلغ فروش نقد و نسیه، مبلغ فروش ناخالص از حاصل جمع این دو رقم به دست می‌آید، یعنی:

$$\text{فروش نسیه} + \text{فروش نقد} = \text{فروش ناخالص}$$

شایان توجه است که دریافت‌های نقدی انجام شده بابت فروش در طی دوره ممکن است مربوط به بدهی‌هایی باشد که در سنوات آتی تحقق خواهد یافت (پیش دریافت فروش کالاها و خدمات). در این گونه موارد، هرگونه افزایش یا کاهش در حساب پیش دریافت نیز باید برحسب مورد از مبلغ فروش کسر و یا به آن اضافه شود.

مثال ۱۶-۲- مدارک نقدی شرکت آیدا نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران تجاری و مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نقدی شرکت دریافت شده است. طلب از بدهکاران تجاری در ابتدای سال ۱۶۵,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. در سال ۱۳۸۱ تخفیفات نقدی استفاده شده توسط بدهکاران مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال بوده و مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نسیه برگشت داده شده است. همچنین به تشخیص مدیران شرکت مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال از مطالبات شرکت در پایان سال غیرقابل وصول می‌باشد.

مطلوبست: تعیین مبلغ فروش ناخالص شرکت در سال ۱۳۸۱

حل:

کنترل حساب‌های دریافتی تجاری

مانده ابتدای سال	۱۶۵,۰۰۰	دریافتی از بدهکاران	۲۵۰,۰۰۰
فروش نسیه	۲۸۶,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات	۱۵,۰۰۰
		تخفیفات نقدی فروش	۱۲,۰۰۰
		مطالبات سوخت شده	۲۴,۰۰۰
		مانده پایان سال	۱۵۰,۰۰۰
	۴۵۱,۰۰۰		۴۵۱,۰۰۰

$$۲۸۶,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰ = ۴۶۶,۰۰۰ \quad \text{جمع فروش ناخالص}$$

محاسبه سایر درآمدها

دریافت‌های نقدی انجام شده در طی یک دوره ممکن است مربوط به مطالباتی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته است (درآمدهای دریافتی) و یا مربوط به درآمدهایی باشد که در دوره‌های آتی تحقق خواهد یافت (پیش‌دریافت درآمد). از این رو، برای تعیین مبلغ هر یک از انواع درآمدهای مربوط به یک دوره مالی بایستی حساب‌های مربوط به آن درآمد را تجزیه و تحلیل نموده و مانده درآمدهای دریافتی و پیش‌دریافت درآمد را مورد توجه قرار داده و با در نظر گرفتن میزان تأثیر هر یک از آنها، درآمد مربوط به دوره مالی مورد نظر را محاسبه کرد.

نحوه محاسبه درآمدهای تحقق یافته از طریق حساب دارایی (درآمدهای دریافتی) به شرح زیر است:

درآمدهای دریافتی

مانده ابتدای دوره	×	دریافت نقدی بابت درآمد	×
درآمد تحقق یافته	×	مانده پایان دوره	×
			×

نحوه محاسبه درآمدهای تحقق یافته از طریق حساب بدهی (پیش‌دریافت درآمد) به شرح زیر است:

پیش‌دریافت درآمد

درآمد تحقق یافته	×	مانده ابتدای دوره	×
مانده پایان دوره	×	دریافت نقدی بابت درآمد	×
			×

مثال ۱۶-۳- شرکت آریا دارای چندین دستگاه آپارتمان می باشد که به دیگران اجاره می دهد. مدارک نقدی شرکت بیانگر آن است که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال از مستأجرین دریافت شده است. مانده پیش دریافت اجاره در ابتدای سال ۱۲۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: تعیین مبلغ درآمد اجاره در سال ۱۳۸۱

حل:

پیش دریافت اجاره

۱۲۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۳۲۰,۰۰۰	درآمد اجاره سال ۱۳۸۱
۳۵۰,۰۰۰	دریافتی بابت اجاره	۱۵۰,۰۰۰	مانده پایان سال
۴۷۰,۰۰۰		۴۷۰,۰۰۰	

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته ابتدا باید مبلغ خرید را محاسبه نمود. مبلغ خریدهای نقدی از طریق تجزیه و تحلیل حساب های صندوق و بانک تعیین می شود و برای محاسبه خریدهای نسیه، حسابی تحت عنوان "کنترل حساب های پرداختنی" به شکل T ایجاد شده و مانده ابتدای دوره حساب های پرداختنی در بستانکار و جمع وجوه پرداخت شده بابت خریدهای نسیه در طی دوره و همچنین برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید در بدهکار حساب مزبور ثبت می گردد. مانده پایان دوره حساب های پرداختنی نیز در این حساب بدهکار و نقل به پایین می شود. پس از انجام ثبت های مذکور و اطمینان از صحت ثبت تمام اقلام، مبلغی که برای موازنه حساب کنترل حساب های پرداختنی لازم است محاسبه می گردد که این مبلغ معادل جمع خریدهای نسیه در طی دوره است. با بکارگیری مطالب فوق، خرید نسیه به شرح زیر محاسبه می شود:

کنترل حساب های پرداختنی تجاری

×	مانده ابتدای دوره	×	وجوه پرداختنی به فروشندگان
×		×	برگشت از خرید و تخفیفات
×		×	تخفیفات نقدی خرید
×		×	مانده پایان دوره
×		×	

پس از تعیین مبلغ خرید نقد و نسیه، مبلغ خرید ناخالص از حاصل جمع این دو رقم به دست می آید، یعنی:

$$\text{خرید ناخالص} = \text{خرید نقد} + \text{خرید نسیه}$$

شایان توجه است که پرداخت های نقدی انجام شده بابت خرید طی دوره ممکن است مربوط به کالاهایی باشد که در دوره های آتی دریافت خواهد شد (پیش پرداخت خرید کالاها و خدمات). در این گونه موارد، هرگونه افزایش یا کاهش در حساب پیش پرداخت نیز باید برحسب مورد از مبلغ خرید کسر و یا به آن اضافه شود.

موجودی کالا

×	برگشت از خرید و تخفیفات	×	مانده ابتدای دوره
×	تخفیفات نقدی خرید	×	خرید ناخالص
×	بهای تمام شده کالای فروش رفته	×	هزینه حمل کالای خریداری شده
×	مانده پایان دوره		
×		×	

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۱

حل:

۱۸۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۲۰,۰۰۰	پرداختی به بستانکاران
		۲۵,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۴۳۹,۰۰۰	خرید نسیه	۲۰,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
		۱۵۴,۰۰۰	مانده پایان سال
۶۱۹,۰۰۰		۶۱۹,۰۰۰	

جمع خرید ناخالص $439,000 + 165,000 = 604,000$

۲۵,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات	۲۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال
۲۰,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید	۶۰۴,۰۰۰	خرید ناخالص
۵۵۴,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۳۵,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۲۷۰,۰۰۰	مانده پایان سال		
۸۶۹,۰۰۰		۸۶۹,۰۰۰	

محاسبه هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌ها معمولاً به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- هزینه‌های نقدی

۲- هزینه‌های غیرنقدی (استهلاک)

هزینه‌های نقدی

پرداخت‌های نقدی انجام شده بابت هزینه‌ها در طی یک دوره ممکن است مربوط به هزینه‌هایی باشد که در دوره‌های قبل واقع شده (هزینه‌های پرداختنی) و یا در دوره‌های آینده واقع خواهد شد (پیش‌پرداخت هزینه). از این رو، برای تعیین مبلغ هر یک از انواع هزینه‌های مربوط به یک دوره مالی بایستی حساب‌های مربوط به آن هزینه را تجزیه و تحلیل کرده و مانده پیش‌پرداخت هزینه و یا هزینه‌های پرداختنی را مورد توجه قرار داده و با در نظر گرفتن میزان تأثیر هر یک از آن‌ها، هزینه مربوط به دوره مالی مورد نظر را محاسبه کرد.

نحوه محاسبه هزینه‌های تحقق یافته از طریق حساب دارایی (پیش‌پرداخت هزینه) به شرح زیر است:

پیش‌پرداخت هزینه

مانده ابتدای دوره	X	هزینه تحقق یافته	X
پرداختی بابت هزینه	X	مانده پایان دوره	X
	<u>X</u>		<u>X</u>

نحوه محاسبه هزینه‌های تحقق یافته از طریق حساب بدهی (هزینه‌های پرداختنی) به شرح زیر است:

هزینه‌های پرداختنی

پرداختی بابت هزینه‌ها	X	مانده ابتدای دوره	X
مانده پایان دوره	X	هزینه تحقق یافته	X
	<u>X</u>		<u>X</u>

مثال ۱۶۵- مدارک نقدی شرکت آرمین نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه بهره پرداخت شده است. مانده حساب بهره پرداختنی در ابتدای سال ۱۵,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۲۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: محاسبه هزینه بهره سال ۱۳۸۱

حل:

بهره پرداختنی

بهره پرداخت شده	۴۵,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۵,۰۰۰
مانده پایان سال	۲۰,۰۰۰	هزینه بهره	۵۰,۰۰۰
	<u>۶۵,۰۰۰</u>		<u>۶۵,۰۰۰</u>

هزینه‌های غیر نقدی

منشأ برخی از هزینه‌ها نظیر استهلاک، استفاده از دارایی‌ها است. هزینه استهلاک از طریق تجزیه و تحلیل حساب دارایی مربوطه و به شرح زیر تعیین می‌شود:

دارایی ثابت

×	بهای تمام شده دارایی فروخته شده	×	مانده ابتدای دوره
×	هزینه استهلاک طی دوره	×	دارایی خریداری شده
×	مانده پایان دوره		
×		×	

لازم به ذکر است در واحدهای تجاری که از سیستم ثبت یک طرفه استفاده می‌کنند معمولاً برای محاسبه استهلاک روش "تجدید ارزیابی" مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مثال ۱۶-۶- مانده ابزارآلات شرکت فنی مهندسی آرمان در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال بود. در طی سال ۱۳۸۱ شرکت تعدادی ابزارآلات به مبلغ ۵۶,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ابزارآلات شرکت با توجه به وضعیت آن‌ها در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک ابزارآلات در سال ۱۳۸۱

حل:

ابزارآلات

۲۳,۰۰۰	هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱	۴۲,۰۰۰	مانده ابتدای سال
۷۵,۰۰۰	مانده پایان سال	۵۶,۰۰۰	ابزارآلات خریداری شده
۹۸,۰۰۰		۹۸,۰۰۰	

تبدیل سیستم یک طرفه به سیستم دو طرفه

گاهی اوقات بنا به دلایل مختلف ممکن است صاحبان واحد تجاری تمایل داشته باشند که سیستم ثبت یک طرفه را به سیستم ثبت دو طرفه تبدیل نمایند. برای این منظور ابتدا باید صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص تهیه شده و سپس همانند افتتاح حساب‌های دائمی در یک واحد تجاری که از سیستم ثبت دو طرفه استفاده می‌کند مانده حساب‌های دائمی در دفاتر ثبت شود و پس از آن نیز تمامی رویدادهای مالی براساس سیستم ثبت دو طرفه در دفاتر ثبت گردد.

مثال جامع - تجزیه و تحلیل صورت حساب بانک مؤسسه آرمون که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال ۱۳۸۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها	پرداخت‌ها
ریال	ریال
مانده در ۱۳۸۲/۱/۱ ۱۴۰,۰۰۰	پرداختی بابت خرید کالا ۳۳۰,۰۰۰
دریافتی بابت فروش کالا ۷۰۰,۰۰۰	پرداختی بابت هزینه‌های عملیاتی ۱۶۰,۰۰۰
دریافتی بابت اجاره ۵۰,۰۰۰	مانده در ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ ۴۰۰,۰۰۰
۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰

مانده سایر حساب‌ها به شرح زیر است:

۱۳۸۲/۱۲/۲۹	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
حساب‌های دریافتنی تجاری ۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	
اجاره دریافتنی ۲۲,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	
موجودی کالا ۴۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰	
اثاثه اداری ۱۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختنی تجاری ۹۵,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	
هزینه‌های پرداختنی ۴۲,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	
پیش دریافت فروش ۱۲۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- در سال ۱۳۸۲ هیچ‌گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.
- ۲- کلیه خریدها و فروش‌های مؤسسه آرمون به طور نسیه صورت گرفته است.
- ۳- سرمایه مؤسسه در ابتدای سال ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده که در طی سال نیز تغییری نداشته است.
- ۴- نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.

مطلوبست:

(۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۲

(۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

حل: برای تهیه صورت سود و زیان ابتدا هر یک از اقلام اصلی آن به شرح زیر محاسبه می‌شود:

حساب‌های دریافتنی تجاری

مانده ابتدای سال ۱۳۰,۰۰۰	دریافتی بابت فروش ۷۰۰,۰۰۰
فروش نسیه ۶۷۰,۰۰۰	مانده پایان سال ۱۰۰,۰۰۰
۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

افزایش در پیش دریافت فروش نیز باید از مبلغ فروش کسر گردد، بنابراین:

$$۶۷۰,۰۰۰ - ۲۵,۰۰۰ = ۶۴۵,۰۰۰$$

فروش ناخالص

حساب‌های پرداختی تجاری

۸۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۳۳۰,۰۰۰	پرداختی بابت خرید
۳۴۵,۰۰۰	خرید	۹۵,۰۰۰	مانده پایان سال
۴۲۵,۰۰۰		۴۲۵,۰۰۰	

موجودی کالا

۳۳۵,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۳۵,۰۰۰	مانده ابتدای سال
۴۵,۰۰۰	مانده پایان سال	۳۴۵,۰۰۰	خرید
۳۸۰,۰۰۰		۳۸۰,۰۰۰	

هزینه‌های پرداختی

۳۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۱۶۰,۰۰۰	پرداختی بابت هزینه‌ها
۱۷۲,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۴۲,۰۰۰	مانده پایان سال
۲۰۲,۰۰۰		۲۰۲,۰۰۰	

اجاره دریافتی

۵۰,۰۰۰	دریافتی بابت اجاره	۱۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال
۲۲,۰۰۰	مانده پایان سال	۶۲,۰۰۰	درآمد اجاره
۷۲,۰۰۰		۷۲,۰۰۰	

اثاثه اداری

۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۲۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال
۱۸۰,۰۰۰	مانده پایان سال		
۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰	

پس از محاسبه اقلام اصلی صورت سود و زیان، صورت سود و زیان به شرح زیر تهیه می شود:

صورت سود و زیان سال ۱۳۴۲

ریال	
۶۴۵,۰۰۰	فروش
(۳۳۵,۰۰۰)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۱۹۲,۰۰۰)	- هزینه های عملیاتی (شامل ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه استهلاک)
۱۱۸,۰۰۰	سود عملیاتی
۶۲,۰۰۰	+ درآمد اجاره
۱۸۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۴۵,۰۰۰)	- مالیات بر درآمد
۱۳۵,۰۰۰	سود خالص

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۲

x1/12/29	x2/12/29		x1/12/29	x2/12/29	
ریال	ریال		ریال	ریال	
۸۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	حساب های پرداختی	۱۴۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۰,۰۰۰	۴۲,۰۰۰	هزینه های پرداختی	۱۳۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۰۰,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰	پیش دریافت فروش	۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰	اجاره دریافتی
—	۴۵,۰۰۰	ذخیره مالیات	۳۵,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	سرمایه	۲۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۱۰۵,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰*	سود انباشته			
۵۱۵,۰۰۰	۷۴۷,۰۰۰		۵۱۵,۰۰۰	۷۴۷,۰۰۰	

* سود و زیان انباشته

۱۰۵,۰۰۰	مانده ابتدای سال		
۱۳۵,۰۰۰	سود خالص سال جاری	۲۴۰,۰۰۰	مانده پایان سال
۲۴۰,۰۰۰		۲۴۰,۰۰۰	
۲۴۰,۰۰۰			

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- مؤسسه دماوند در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان حق الزحمه از مشتریان خود دریافت نموده است. مانده حساب‌های دریافتنی مؤسسه در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بود. در ۲۹ اسفندماه سال ۱۳۸۱ مانده حساب‌های دریافتنی ۱۸۰,۰۰۰ ریال و پیش‌دریافت حق الزحمه ۱۵,۰۰۰ ریال است. درآمد حق الزحمه مؤسسه دماوند در سال ۱۳۸۱ چند ریال است؟
الف) ۵۲۵,۰۰۰ ریال ب) ۵۴۰,۰۰۰ ریال ج) ۶۴۵,۰۰۰ ریال د) ۶۷۵,۰۰۰ ریال

۲- مانده‌های زیر از دفاتر شرکت الوند استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۲۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۴,۰۰۰	۳۲,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی تجاری

پرداخت‌های نقدی به فروشندگان کالای طی سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بوده است. بهای تمام شده کالای فروش رفته طی سال ۱۳۸۱ چقدر است؟

الف) ۳۳۲,۰۰۰ ریال ب) ۳۴۸,۰۰۰ ریال ج) ۳۷۲,۰۰۰ ریال د) ۳۸۸,۰۰۰ ریال

۳- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۱ از مدارک حسابداری شرکت البرز استخراج شده است:

ریال	
۳۰,۰۰۰	افزایش در موجودی کالا
۱۵,۰۰۰	افزایش در پیش‌پرداخت خرید کالا
۹۰,۰۰۰	افزایش در حساب‌های پرداختنی تجاری
۸۷۰,۰۰۰	پرداخت وجوه نقد بابت خرید کالا

بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۱ چند ریال بوده است؟

الف) ۸۴۰,۰۰۰ ریال ب) ۹۱۵,۰۰۰ ریال ج) ۹۳۰,۰۰۰ ریال د) ۹۷۵,۰۰۰ ریال

۴- شرکت زاگرس در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت نموده است. مانده حقوق پرداختنی در ابتدا و پایان سال به ترتیب ۱۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. هزینه حقوق سال ۱۳۸۱ شرکت زاگرس چند ریال است؟

الف) ۴۲۰,۰۰۰ ریال ب) ۴۶۰,۰۰۰ ریال ج) ۵۰۰,۰۰۰ ریال د) ۵۱۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۱-۱۶- مدارک نقدی شرکت هوشنگ نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۴۳۵,۰۰۰ ریال از بدهکاران تجاری و مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال از محل فروش‌های نقدی شرکت دریافت شده است. طلب از بدهکاران تجاری از مبلغ ۱۴۳,۰۰۰ ریال در ابتدای سال به مبلغ ۱۸۷,۰۰۰ ریال در پایان سال افزایش یافته است. در سال ۱۳۸۱ تخفیفات نقدی استفاده شده توسط بدهکاران مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال بوده است.

به تشخیص مدیریت شرکت مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از مطالبات در پایان سال غیرقابل وصول می‌باشد.

مطلوبست: تعیین مبلغ کل فروش شرکت در سال ۱۳۸۱

۱۶-۲- شرکت خدمات کامپیوتری فرهنگ که به کار پشتیبانی سیستم‌های کامپیوتری اشتغال دارد به مشتریان خود اختیار داده است که در قبال خدمات انجام شده برای آنان یکی از راه‌های زیر را انتخاب نمایند:

۱- پرداخت ماهانه مبلغ ۲,۰۰۰ ریال، یا

۲- پرداخت سالانه مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به صورت پیش‌پرداخت

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۲۲۵,۰۰۰	۲۷۲,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۴۳۶,۰۰۰	۴۹۲,۰۰۰	پیش دریافت از مشتریان

در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۴۳,۰۰۰ ریال از مشتریان دریافت شده است.

مطلوبست: محاسبه جمع درآمد حاصل از خدمات انجام شده در سال ۱۳۸۱

۱۶-۳- مدارک نقدی شرکت اورنگ نشان می‌دهد که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۴۴۶,۰۰۰ ریال به بستانکاران تجاری و مبلغ

۳۴۵,۰۰۰ ریال بابت خریدهای نقدی پرداخت شده است. مانده حساب بستانکاران تجاری در پایان سال نسبت به

ابتدای سال مبلغ ۱۲۳,۰۰۰ ریال کاهش و موجودی کالای پایان سال نسبت به ابتدای سال مبلغ ۱۸۴,۰۰۰ ریال

افزایش یافته است. شرکت طی سال مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از تخفیفات نقدی استفاده کرده و مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال بابت

هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت نموده است.

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۱

۱۶-۴- تجزیه و تحلیل حساب صندوق مؤسسه ارژنگ در پایان سال ۱۳۸۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

پرداخت‌ها		دریافت‌ها	
ریال		ریال	
۴۱۴,۰۰۰	به بستانکاران تجاری	۱۲,۰۰۰	مانده در ۱۳۸۱/۱/۱
۲۰۰,۰۰۰	بابت اسناد پرداختی تجاری	۵۸۰,۰۰۰	فروش نقدی
۱۲۳,۰۰۰	بابت هزینه‌های عملیاتی	۲۳۵,۰۰۰	وصولی از بدهکاران تجاری
۹۰,۰۰۰	مانده در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹		
<u>۸۲۷,۰۰۰</u>		<u>۸۲۷,۰۰۰</u>	

اطلاعات زیر نیز در ارتباط با عملیات سال ۱۳۸۱ در دست می‌باشد:

۱- طی سال ۱۳۸۱ مؤسسه ارژنگ از ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نقدی استفاده کرده و ۲۵,۰۰۰ ریال تخفیف نقدی به

مشتریان اعطا نموده است.

۲- طی سال ۱۳۸۱ مؤسسه ارژنگ ۶۵,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به فروشنده‌ها برگشت داده که از

بدهی مؤسسه کسر گردیده و کالای برگشتی توسط مشتریان ۵۲,۰۰۰ ریال بوده که به بستانکار حساب آنان

منظور شده است.

۳- تغییرات در سایر حسابها به شرح زیر بوده است:

تغییرات سالانه	
افزایش	کاهش
ریال	ریال
۱۳۵,۰۰۰	بدهکاران تجاری
۱۲۳,۰۰۰	بستانکاران تجاری
۸۴,۰۰۰	اسناد پرداختی تجاری
۱۵,۰۰۰	پیش پرداخت هزینه‌ها

مطلوبست: تعیین مبلغ خرید، فروش و هزینه‌های عملیاتی مؤسسه ارزشنگ در سال ۱۳۸۱.

۱۶-۵- شرکت گلرنگ از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند. با بررسی مدارک این شرکت در سال ۱۳۸۱ اطلاعات زیر بدست آمده است:

ریال	
۷۶۵,۰۰۰	وجوه دریافت شده از مشتریان
۳۴۲,۰۰۰	وجوه پرداخت شده به فروشندگان کالا
۱۶۶,۰۰۰	وجوه پرداخت شده بابت هزینه‌ها
۸۵,۰۰۰	افزایش در حساب‌های دریافتی تجاری
۳۷,۰۰۰	کاهش در موجودی کالا
۳۳,۰۰۰	کاهش در حساب‌های پرداختی تجاری
۱۲,۰۰۰	افزایش در هزینه‌های پرداختی
۲۰,۰۰۰	کاهش در دارایی‌های ثابت (خالص)

طی سال جاری هیچ گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان شرکت برای سال ۱۳۸۱

۱۶-۶- تجزیه و تحلیل صورت حساب بانک مؤسسه شبرنگ که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال ۱۳۸۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
ریال		ریال	
مانده در ۱۳۸۱/۱/۱	۱۲۵,۰۰۰	پرداختی به فروشندگان کالا	۳۵۰,۰۰۰
دریافتی از مشتریان	۸۰۰,۰۰۰	پرداختی بابت هزینه‌ها	۱۵۰,۰۰۰
دریافتی بابت اجاره	۳۵,۰۰۰	مانده در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۴۶۰,۰۰۰
	۹۶۰,۰۰۰		۹۶۰,۰۰۰

مانده سایر حساب‌ها به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۱۰۰,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی تجاری
۵,۰۰۰	۷,۰۰۰	اجاره دریافتنی
۱۵,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	موجودی کالا
۴۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۱۷۵,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۷۵,۰۰۰	۶۵,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی تجاری
۵۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	هزینه‌های پرداختنی
۱۵۰,۰۰۰	۱۲۷,۰۰۰	پیش‌دریافت فروش
۶۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰	پیش‌دریافت اجاره

اطلاعات اضافی زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- در سال ۱۳۸۱ هیچ‌گونه دارایی ثابتی خریداری یا فروخته نشده است.
- ۲- کلیه خریده‌ها و فروش‌های مؤسسه شبرنگ به طور نسیه صورت گرفته است.

مطلوبست:

(۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۱

(۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

۷-۱۶- تجزیه و تحلیل صورت حساب بانک مؤسسه بهرنگ که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده نمی‌کند در پایان سال

۱۳۸۱ دریافت‌ها و پرداخت‌های زیر را نشان می‌دهد:

دریافت‌ها	پرداخت‌ها
ریال	ریال
مانده در ۱۳۸۱/۱/۱ ۸۰,۰۰۰	بستانکاران تجاری ۴۵۱,۰۰۰
وجوه واریز شده از صندوق ۹۸۰,۰۰۰	حقوق پرسنل مؤسسه ۹۹,۰۰۰
	اجاره محل مؤسسه ۱۳۰,۰۰۰
	اثاثه اداری ۹۶,۰۰۰
	آب و برق و تلفن ۴۶,۰۰۰
	حمل کالای خریداری شده ۴۴,۰۰۰
	هزینه‌های متفرقه ۳۴,۰۰۰
	برداشت صاحب مؤسسه ۱۲۰,۰۰۰
	مانده در ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ ۴۰,۰۰۰
<u>۱,۰۶۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۶۰,۰۰۰</u>

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- وجوه دریافتی از مشتریان در صندوق مؤسسه جمع شده و پس از انجام برخی پرداخت‌ها و نگهداری مبلغی جزئی به عنوان تنخواه گردان، بقیه آن در پایان هر هفته به حساب بانک واریز گردیده است.
- ۲- کلیه خریده‌ها و فروش‌های مؤسسه به طور نسیه صورت گرفته است.
- ۳- مشتریان طی سال ۱۳۳۱ معادل ۲۸,۰۰۰ ریال از کالاهای فروش رفته را برگشت داده‌اند که از حساب آنان کسر شده است.
- ۴- مؤسسه بهرنگ طی سال ۱۳۳۱ معادل ۷۰,۰۰۰ ریال از کالاهای خریداری شده را به فروشندگان برگشت داده که از بدهی مؤسسه کسر شده است.
- ۵- طی سال ۱۳۳۱ جمعاً معادل ۵,۰۰۰ ریال از مطالبات مؤسسه سوخت شده است.
- ۶- معادل ۵ درصد مانده حساب بدهکاران در پایان سال به عنوان مشکوک‌الوصول تلقی شده و لازم است معادل آن ذخیره در نظر گرفته شود.
- ۷- طبق اظهارات صاحب مؤسسه در طی سال ۱۳۳۱ و قبل از واریز وجوه صندوق به بانک مبالغ زیر از محل صندوق پرداخت شده است:

ریال	
۵,۰۰۰	هزینه تعمیرات جزئی
۱۵,۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
۷,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۹,۰۰۰	برداشت شخصی صاحب مؤسسه

- پرداخت بقیه هزینه‌های مؤسسه با صدور چک صورت گرفته است.
- ۸- برای محاسبه استهلاک اثاثه اداری از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌شود.
- ۹- معادل ۲۵ درصد سود قبل از مالیات به عنوان ذخیره مالیات بر درآمد در نظر گرفته می‌شود.
- ۱۰- مانده ابتدا و پایان سال برخی از حساب‌ها به شرح زیر است:

۱۳۳۱/۱/۱	۱۳۳۱/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۲۵,۰۰۰	۲۸,۰۰۰	صندوق
۳۸,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	بدهکاران تجاری
۱۹۰,۰۰۰	۲۵۵,۰۰۰	موجودی کالا
۱۱,۰۰۰	۳,۰۰۰	پیش‌پرداخت اجاره محل
۱۰۸,۰۰۰	۱۵۲,۰۰۰	اثاثه اداری
۵۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	بستانکاران تجاری
۳,۰۰۰	۵,۰۰۰	حقوق پرداختنی

مطلوبست:

- (۱) تهیه حساب‌های کنترل صندوق، کنترل بدهکاران تجاری و کنترل بستانکاران تجاری
- (۲) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۳۱
- (۳) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

فهرست منابع

- ۱- کمیته فنی سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰، استانداردهای حسابداری، چاپ اول، ۱۳۸۲.
- ۲- نظری، رضا، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۹۴، حسابداری شرکت‌های سهامی، چاپ اول، ۱۳۷۲.
- ۳- نظری، رضا، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۷، حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام و سایر اوراق بهادار، چاپ اول، ۱۳۷۶.
- ۴- بزرگ اصل، موسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۷۵، حسابداری میانه (جلد اول)، چاپ اول، ۱۳۸۴.
- ۵- ارباب سلیمانی، عباس و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۶۶، نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص، چاپ اول، ۱۳۶۵.
- ۶- تاری‌وردی، یداله، حسابداری مالی (جلد اول)، انتشارات عابد، چاپ دوم، ۱۳۸۳.
- ۷- همتی، حسن، حسابداری میانه ۲، انتشارات ترمه، چاپ سوم، ۱۳۸۴.
- ۸- جلالی چیمه، سید باقر، حسابداری میانه ۲، انتشارات ابجد، چاپ اول، ۱۳۷۹.
- ۹- منوچهری، منوچهر، حسابداری میانه ۲، انتشارات ثمره، چاپ دوم، ۱۳۷۶.
- ۱۰- کی سو، دونالد ای و ... ترجمه دکتر علی پارسائیان، حسابداری میانه ۲، انتشارات ترمه، چاپ اول، ۱۳۸۴.

حسابداری پیشرفته ۱

تألیف: جمشید اسکندری
(عضو هیئت علمی دانشگاه)



حسابداری پیشرفته ۲

تألیف: جمشید اسکندری
(عضو هیئت علمی دانشگاه)

